



Universidade de Aveiro

Ano 2015

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Aveiro

**Eunice Maria Ferreira
dos Santos**

**O Sistema de Controlo Interno
e a Qualidade da Auditoria**

**Eunice Maria Ferreira
dos Santos**

**O Sistema de Controlo Interno
e a Qualidade da Auditoria**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Helena Coelho Inácio, Professora Adjunta da Universidade de Aveiro

Júri

Presidente

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa,
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

Vogal – Arguente Principal

Professora Doutora Alcina Augusta Sena Portugal
Dias, Professora Adjunta, Instituto Superior de
Contabilidade e Administração do Porto

Vogal – Orientadora

Professora Doutora Helena Coelho Inácio,
Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

Agradecimentos

Dedico este trabalho à Rita e à Inês, as minhas princesas lindas!

Agradeço aos Revisores Oficiais de Contas que responderam ao questionário, bem como aos Revisores Oficiais de Contas entrevistados, possibilitando assim a realização do trabalho empírico.

Agradeço à minha orientadora, Professora Doutora Helena Inácio, pela contribuição, revisão e motivação para a realização deste trabalho.

Agradeço ainda ao meu marido, aos meus pais e aos meus irmãos pela motivação que me deram para realizar este meu objetivo.

O meu muito obrigada a todos!

Palavras-chave

Sistema de controlo interno, qualidade da auditoria, conhecimento da entidade e do meio envolvente.

Resumo

A qualidade da auditoria é uma preocupação crescente no sentido de credibilizar as demonstrações financeiras, pelo que muitos estudos têm sido desenvolvido nos últimos tempos com vista a avaliar quais serão os fatores que maior influência poderão ter na qualidade de uma auditoria.

Sendo o Sistema de Controlo Interno (SCI) um elemento fundamental no aumento da fiabilidade da informação importa analisar o contributo do SCI para a qualidade da auditoria.

Com base em questionários e entrevistas a Revisores Oficiais de Contas (ROC) procuramos perceber o que é um bom SCI numa entidade e quais os fatores de que depende, bem como o seu contributo para a qualidade da auditoria.

Os nossos resultados mostram que os ROC dão grande importância ao SCI ao longo de todo o processo de auditoria, e em particular para a avaliação do risco de distorções relevantes e avaliação do risco de fraude. Mostram ainda que consideram o SCI entre os três fatores mais determinantes da qualidade da auditoria, considerando que o ambiente de controlo e a monitorização dos controlos são os componentes do SCI que mais contribuem para esse facto. Assim, os resultados obtidos evidenciam um contributo positivo do SCI para a qualidade da auditoria.

Keywords

Internal Control System, quality of the audit, knowledge of the organization and its environment.

Abstract

The quality of the audit is a growing concern, and on the behalf of giving credibility to the financial demonstrations, many studies have been developed lately, as a way of evaluating which major factors may have influence on the quality of the audit.

Being the Internal Control System (ICS) a key element in increasing the reliability of the information it is important to examine the contribution of ISC for audit quality.

Based on questionnaires and interviews to auditors one tries to understand what defines a good ICS in an organization and also from which factors it depends, as well as its contribution to the quality of the audit.

Our results show that the chartered accountant attach great importance to the ISC throughout the audit process, and in particular to assess the risk of material misstatements and assessing the risk of fraud. Show even if they consider the ISC among the three most determinants of audit quality, whereas the control environment and monitoring of controls are the ISC components that contribute most to that. Thus, the results show a positive contribution from ISC to audit quality.

Índice

Lista de Gráficos.....	III
Lista de Figuras	III
Lista de Quadros	V
Lista de Abreviaturas	VII
INTRODUÇÃO.....	1
Capítulo 1 – Controlo interno e qualidade da Auditoria	3
1 – Controlo Interno.....	3
1.1 – Conceito de Controlo Interno e seus Componentes	3
1.2 – Limitações do Controlo Interno.....	7
1.3 – O Sistema de Controlo Interno e a auditoria externa	10
2- Qualidade da Auditoria	12
2.1- Conceito de qualidade da auditoria	12
2.2 – Fatores determinantes da qualidade da auditoria.....	13
2.2.1 – Independência do auditor	13
2.2.1.1 – Obrigatoriedade de rotação da empresa de auditoria	13
2.2.1.2 - Acionistas na escolha do auditor	15
2.2.1.3 - Serviços de auditoria e não auditoria	16
2.2.2 - Dimensão da empresa de auditoria	18
2.2.3 – Comissão de auditoria	19
2.2.4 – Auditoria interna	20
2.2.5 – Conhecimento da entidade e do meio envolvente	22
3- O Sistema de Controlo Interno e a Qualidade da Auditoria	24
Capítulo 2 – Metodologia	27
2.1 – Enquadramento e questões de investigação	27
2.2 – Recolha e tratamento de dados	29
2.2.1 – Questionário	29
2.2.2 – Entrevista Semi-Estruturada.....	31
2.3 – Caracterização da amostra.....	31
Capítulo 3 – Discussão de resultados	34
3.1 – O Sistema de Controlo Interno.....	34
3.2 – O Sistema de Controlo Interno e a Qualidade da Auditoria.....	40
CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	49

Anexo A – Questionário	52
------------------------------	----

Lista de Gráficos

Gráfico 1 – Forma como os ROC exercem a sua atividade	32
Gráfico 2 – Número de anos a que os ROC exercem a sua atividade	33
Gráfico 3 – Principais deficiências ao nível do SCI	38
Gráfico 4 – Consequências para a entidade da divulgação de deficiências materiais ao nível do SCI	39

Lista de Figuras

Figura 1 – Componentes do Sistema de Controlo Interno	5
--	---

Lista de Quadros

Quadro 1 – Subquestões de investigação e respetivos objetivos.	28
Quadro 2 – Correspondência entre subquestões e questão principal e questões do questionário	31
Quadro 3 – Importância do SCI nas várias fases do processo de auditoria.	34
Quadro 4 – Importância atribuída pelos ROC a alguns fatores do SCI	35
Quadro 5 – Fatores influenciadores da ocorrência de deficiências materiais	37
Quadro 6 – Importância de alguns fatores determinantes para a qualidade da auditoria	41
Quadro 7 – Contributo dos componentes do SCI para a qualidade da auditoria	43
Quadro 8 – Grau de concordância com um conjunto de afirmações.	44

Lista de Abreviaturas

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accounts</i>
CI	Controlo Interno
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
ICS	<i>Internal Control System</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
ISA	<i>International Standard Auditing</i>
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
ROC	Revisor Oficial de Contas
SCI	Sistema de Controlo Interno
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SOX	<i>Sarbanes Oxley</i>
SOX Act	<i>Sarbanes Oxley Act</i>
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

INTRODUÇÃO

O tema desenvolvido ao longo deste trabalho surgiu do interesse pessoal em perceber qual a importância, para os ROC, do sistema de controlo interno quando realizam uma auditoria a uma entidade.

De acordo com a estrutura conceptual do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), atualizada em março de 2013, o SCI é “um processo efetuado pela administração, gestão e outro pessoal, desenhado para proporcionar segurança razoável à cerca da consecução dos objetivos relacionados com as operações, relato e conformidade.”

Assim, o SCI é um conceito tão vasto que abrange não só todas as operações mas também todas as pessoas da organização.

De acordo com a segunda norma do American Institute of Certified Public Accounts (AICPA), o conhecimento da entidade e do seu meio envolvente, incluindo o seu SCI, são o ponto de partida do trabalho do auditor, ainda na fase do planeamento, conhecimento este também importante nas outras fases do processo de auditoria.

A qualidade da auditoria assenta na capacidade de o auditor detetar possíveis distorções materiais e anomalias na análise das demonstrações financeiras (DF) e de as relatar, ou seja, evidencia a sua competência técnica e a sua disponibilidade para transmitir a sua opinião objetiva sobre as mesmas.

Para que esta qualidade da auditoria seja maximizada é importante, por parte do auditor, o conhecimento do SCI, nos seus vários componentes.

Dada a qualidade crescente exigida, atualmente, em todos os domínios, e em particular no ramo da auditoria, devido aos grandes escândalos financeiros recentes, torna-se assim relevante o conhecimento dos fatores que influenciam a qualidade de uma auditoria.

Pretendemos, assim, com a elaboração do presente trabalho de investigação obter um maior conhecimento dos fatores com impacto na qualidade da auditoria e, em particular, a influência do SCI na qualidade de auditoria.

Este trabalho de investigação encontra-se dividido em três capítulos.

No primeiro capítulo, é apresentada a revisão da literatura. Começamos por abordar o conceito de SCI bem como os seus componentes, de acordo com o COSO. Posteriormente falamos da qualidade da auditoria e dos fatores determinantes para a mesma. Ainda neste capítulo procuramos relacionar o SCI com a qualidade da auditoria.

De seguida, no segundo capítulo, é descrita a metodologia, onde são expostas as questões de investigação, os objetivos a atingir, o método utilizado na recolha e tratamento dos dados bem como a caracterização da amostra.

No terceiro capítulo, evidenciam-se os principais resultados obtidos bem como as limitações inerentes ao estudo.

Por fim, encerra-se este trabalho de investigação com as principais conclusões e propostas de investigação futura.

Capítulo 1 – Controlo interno e qualidade da Auditoria

1 – Controlo Interno

1.1 – Conceito de Controlo Interno e seus Componentes

O conceito de controlo interno, como quase todos os conceitos, dispõe de diversas abordagens e, como tal, pode ser visto e explicado em diferentes perspetivas.

De acordo com Costa (2014, 233)

o controlo interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa entidade para: a) salvaguardar os seus ativos; b) verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos; c) promover a eficácia operacional; e d) encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores.

Almeida (1996) citado por Bordin & Saraiva (2006) apresenta também uma definição dentro do mesmo contexto, referindo que

o controlo interno representa numa organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contabilísticos fiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

De acordo com Domnisoru & Vinatoru (2008) o controlo interno é definido como

um processo, afetado pelas ações do conselho de administração e de outros níveis da estrutura organizacional da empresa, projetado para fornecer segurança razoável por forma a possibilitar a empresa de atingir os seus objetivos, planos e estratégias.

Muitas outras definições, de diferentes autores, poderiam ser referidas, contudo não acrescentariam valor às já abordadas uma vez que a base é a mesma - o COSO que em 1992 emitiu o seu documento *Internal Control – Integrated Framework* definindo o controlo interno como um processo desenhado e efetivado pelo conselho de administração, gestores e outro pessoal da entidade, para providenciar uma segurança razoável sobre o alcance dos objetivos da entidade no que respeita a:

- Eficácia e eficiência das operações;
- Fiabilidade do relato financeiro;
- Conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

A definição apresentada na ISA 315 – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment (Identificar e avaliar os riscos de distorção material através da compreensão da entidade e do seu meio envolvente) segue de perto a Estrutura Conceptual Integrada do Controlo Interno aprovada pelo COSO. Desta forma o normativo dos auditores externos remete para o conceito e objetivos do controlo interno (CI) do COSO.

Em março de 2013 o COSO atualizou a estrutura conceptual do controlo interno onde o definiu como sendo “um processo efetuado pela administração, gestão e outro pessoal, desenhado para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos relacionados com as operações, relato e conformidade.”

Deste modo, importa salientar que o SCI é um processo que, embora desenhado pelos responsáveis pela governação e pela gestão, deverá envolver toda a organização. Só com o envolvimento e a colaboração de todos poderá ser efetivamente implementado e ter sucesso.

Por outro lado, o SCI está desenhado por forma a proporcionar uma segurança razoável na proteção contra erros materiais, perdas, fraudes, violações de leis e regulamentos e falhas na satisfação dos três tipos de objetivos. A segurança que pretende proporcionar é uma segurança razoável, não se podendo falar em segurança absoluta pois, por mais adequado que este seja, há sempre pequenas falhas que ocorrem, ainda que insignificantes no seu conjunto.

Como forma de proteger os ativos da entidade o SCI deverá garantir eficácia e eficiência nas operações, eliminando em cada momento os vários riscos associados ao alcance dos objetivos da entidade.

No que se refere ao relato, na última definição do COSO já não se fala em relato financeiro porque se pretende alargar o âmbito de atuação do CI a qualquer relato efetuado pela entidade, financeiro ou não financeiro. Assim, o SCI deverá garantir credibilidade na elaboração de qualquer tipo de dados de forma a que se apresentem fiáveis. Informações distorcidas podem levar a conclusões erradas e consequentes tomadas de decisão prejudiciais ou menos favoráveis para a entidade.

Também o SCI deverá assegurar o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis através de uma boa comunicação e divulgação do mesmo, junto de todos os colaboradores.

Para que se alcancem os resultados pretendidos relativamente ao SCI, sejam os resultados associados à fiabilidade da informação, eficiência e eficácia das operações ou relativamente à conformidade, é imperativo atender-se aos 5 componentes do SCI: o ambiente de controlo, a avaliação do risco, a informação e comunicação, as atividades de controlo e a monitorização.



Figura 1 – Componentes do Sistema de Controlo Interno

Fonte: Elaboração própria

Estes componentes estão identificados no Apêndice 1 da ISA 315, correspondendo à estrutura de CI do COSO, e oferecem uma estrutura eficaz para descrever e analisar o SCI implementado numa organização, contudo precisam de estar integrados para assegurar o alcance dos objetivos.

Passamos de seguida a descrever os principais aspetos destes componentes.

O ambiente de controlo constitui a estrutura base dos outros componentes, incluindo fatores como integridade, ética, competência, autoridade e responsabilidade; é o fundamento de um SCI eficaz, proporcionando disciplina e estrutura; dependendo da dimensão da organização, a definição de autoridade e delegação de responsabilidades é distinta. Enquanto que numa micro ou pequena entidade todo este processo deverá ser flexível e não necessariamente de forma escrita, numa média ou grande entidade estes elementos deverão ser estabelecidos e comunicados, de forma escrita, através de um organigrama, de um manual de descrição de funções, de um manual de políticas e procedimentos contabilísticos e de um manual de medidas de controlo interno (Costa, 2014).

O processo de avaliação do risco da entidade envolve a identificação e análise pela gestão dos riscos relevantes, associados à consecução dos objetivos da organização, e suporta a determinação das atividades de controlo.

O sistema de informação, incluindo os processos de negócio relacionados, relevantes ao relato e comunicação, envolve procedimentos e registos não só para iniciar, registar, processar e relatar as transações como também para manter responsabilidade sobre os ativos, passivos e capital próprio. Também o sistema de informação, composto por infraestruturas (componentes físicos e hardware), software, pessoas, procedimentos e dados, é um componente importante na responsabilização sobre ativos, passivos e capital próprio. Numa organização, para que o SCI funcione, este tem que ser bem comunicado, incentivando a um compromisso por parte de todos os colaboradores no seu cumprimento, incluindo os responsáveis pela governação. É determinante para o sucesso do SCI que toda a organização tenha pleno conhecimento da sua estrutura, das responsabilidades que cabem a cada um, bem como das políticas de recursos humanos e suas práticas.

As atividades de controlo são as políticas e procedimentos implementados para assegurar que as ações identificadas pela gestão, como necessárias para minimizar os riscos, são efetivamente cumpridas; relativamente às ações a implementar em resposta aos riscos identificados existirão, posteriormente, atividades de controlo, assegurando-se a entidade de que são tomadas todas as medidas para dar resposta a esses riscos, minimizando-os na medida do possível.

A revisão/análise de desempenho e controlos abrange a supervisão dos controlos internos pela gestão ou outras entidades externas ao processo, as atividades da auditoria interna, a avaliação ao longo do tempo do desempenho do sistema de controlo e a sua necessidade de adaptação à realidade. Assim, através da monitorização dos controlos, cabe à gestão verificar se estes estão a operar como se previa (como foram comunicados/implementados) e se são alterados periodicamente, como resposta aos riscos identificados no dia a dia (ajustamento a novos riscos).

De acordo com Costa (2014) o SCI não pode ser estático, tem de ser revisto e alterado periodicamente, sempre que se mostre necessário. No seu dia a dia uma entidade identifica diversos riscos, que poderão ter as mais diversas origens, mas aos quais a entidade terá que dar resposta por forma a que, no que respeita, nomeadamente, ao relato financeiro, as demonstrações financeiras não sejam afetadas e continuem a apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da entidade.

Após decisão sobre as ações a tomar estas deverão ser novamente comunicadas por forma a que toda a organização caminhe lado a lado, comprometendo-se com o seu cumprimento.

1.2 – Limitações do Controlo Interno

Decorrente da própria definição de CI, este deve proporcionar uma segurança razoável, nunca se conseguindo atingir uma segurança absoluta, facto que se deve às limitações inerentes a todo o SCI.

De entre as muitas limitações que o SCI pode ter, salientamos o desinteresse por parte da gestão em manter um SCI adequado, a dimensão da empresa, a existência de erros humanos, conluio e fraudes bem como a relação custo-benefício na implementação e manutenção desse SCI. Também a existência de transações pouco usuais numa entidade, a necessidade por parte do SCI de permanente atualização bem como a utilização da informática são limitações relevantes. Vamos seguidamente salientar alguns aspetos relevantes relativos a estas limitações.

No que respeita ao desinteresse por parte da gestão em manter um adequado SCI, poderíamos pensar que é um contrassenso, pois a gestão deveria ser a mais interessada nas vantagens de um SCI adequado. No entanto, nem sempre isto se verifica. Apesar de o SCI para funcionar ter necessidade de envolver toda a organização, é competência do órgão de gestão a sua implementação e manutenção, isto é, a decisão final compete ao órgão de gestão.

Um dos objetivos do SCI é proporcionar dados fiáveis, através de um sistema ativo e atualizado, contudo, por vezes, o órgão de gestão não está interessado ou não está ciente da importância deste facto, estando mais interessado em ter flexibilidade na gestão dos resultados.

Por outro lado, a falta de formação, abertura e sensibilidade do órgão de gestão pode também colocar barreiras ao pleno funcionamento do sistema (principalmente em entidades de menor dimensão), por exemplo porque a implementação de medidas de controlo tem custos.

Assim, a própria dimensão da entidade pode funcionar como limitação do SCI. Quando se pretende implementar um SCI é importante saber qual a dimensão da entidade, pois o sistema é diferente consoante estejamos numa entidade com poucos

colaboradores ou com muitos. Esta diferença é particularmente relevante ao nível da segregação de funções – numa pequena entidade, com poucos colaboradores é mais difícil dividir as tarefas incompatíveis pelos colaboradores do que numa entidade maior, com muitos colaboradores.

Contudo esta dificuldade pode ser compensada com diversas medidas no âmbito das atividades de controlo como sejam as medidas relacionadas com sistemas de numeração sequencial dos documentos, pagamentos aprovados pelo gerente, aposição de um carimbo de “PAGO” em todos os documentos que suportem um pagamento, reconciliações bancárias mensais aprovadas pelo gerente, entre outros (Costa, 2014).

Estes são exemplos de alguns procedimentos mínimos que podem ser adotados, independentemente da dimensão da entidade, mas com especial importância para entidades com menor número de colaboradores, onde a segregação de funções é mais limitada. De qualquer forma, nem todas as medidas são implementáveis e deparamo-nos com várias acumulações de funções que não são desejáveis para um adequado SCI.

A existência de erros humanos, conluio e fraudes é também uma limitação pois por mais que se reduzam as condições para a sua ocorrência não se consegue garantir a sua eliminação. O SCI deverá funcionar como dissuasor à ocorrência de irregularidades e fraudes, contudo nem sempre se consegue garantir este objetivo.

Esta situação depende principalmente das pessoas que trabalham na entidade, maioritariamente daquelas que exercem funções de maior responsabilidade, mas também de todas as outras.

O SCI só funcionará se todas as pessoas o conhecerem bem e estiverem alinhadas no cumprimento dos seus objetivos.

Se as pessoas não forem competentes e responsáveis e moralmente integras o SCI jamais atingirá os seus objetivos. As pessoas deverão ter conhecimentos e capacidade para a execução das tarefas e ser responsáveis e responsabilizadas pela boa execução das mesmas, minimizando assim eventuais erros, ainda que involuntários, mas que afetarão toda a entidade. A falta de integridade poderá conduzir ao conluio, interno ou externo, e consequentemente à prática de atos fraudulentos. Fatores como estes poderão pôr em causa as vantagens decorrentes da existência de

um SCI. De acordo com Xiao (2011) nestas situações os prejuízos para a entidade tenderão a ser maiores do que se não existisse SCI.

Contrariamente ao que acontece numa situação de prática de atos fraudulentos por alguém de um nível hierarquicamente mais baixo, quanto mais elevado for o nível hierárquico de quem os pratica, mais difícil será a sua deteção.

Estas situações negativas são mais facilmente observáveis em entidades com um fraco SCI, contudo nenhuma entidade está livre destas situações, bastando recordar os grandes escândalos financeiros como os da Enron e WorldCom que surgiram de grandes fraudes.

Outra limitação bastante importante é a que se refere à relação custo/benefício. Antes da tomada de decisão de implementação de qualquer SCI a entidade (órgão de gestão) deverá mensurar quais os custos em que incorrerá e quais os benefícios que poderão advir da implementação desse sistema.

A implementação de um SCI numa entidade não tem necessariamente os mesmos custos que a implementação desse mesmo sistema noutra entidade. Cada entidade tem as suas especificidades pelo que, quando pretendemos mensurar os custos (tal como os benefícios), deveremos focar-nos na entidade em questão, com todas as suas particularidades.

Os custos de implementação e manutenção de um SCI numa determinada entidade variam conforme se pretenda refinar mais ou menos o sistema, conforme este seja mais simples ou mais complexo.

Em entidades de menor dimensão e com algumas dificuldades financeiras a avaliação dos custos e dos benefícios da implementação do SCI é mais frequente, verificando-se, por vezes, que, dado o nível de gastos calculados relativamente aos benefícios expectáveis a gestão assume correr mais riscos ao nível dos controlos, optando pela não implementação ou implementação de apenas alguns controlos mais básicos.

Quem “desenha” e implementa um SCI numa entidade tem por base as transações normais e correntes da entidade, logo a ocorrência de transações pouco usuais torna-se uma limitação porque o sistema não tem resposta, nem pode ter, dado que algumas são inesperadas e outras com baixa frequência, o que implica uma adequada análise.

Tal como referido anteriormente, para que o SCI esteja atualizado e cumpra os seus objetivos, periodicamente deverá ser avaliado e atualizado, encontrando-se respostas para as situações particulares que vão surgindo, pois estas poderão ser uma ameaça ao sistema. Assim, é necessário avaliar o risco a elas associado, porque mesmo que pouco frequentes podem, ocorrendo, ter efeitos negativos relevantes.

Outra limitação que podemos ter é a que resulta da desatualização do próprio SCI. Como vimos, ele deve manter-se acompanhado e devidamente avaliado. No entanto, podem ocorrer alterações repentinas que provoquem desequilíbrios mais ou menos persistentes. Por outro lado, há entidades nas quais a gestão implementa um SCI, por vezes até bem refinado, mas esquece-se que este tem de ser atualizado periodicamente. O sistema implementado inicialmente, embora vá dando resposta a determinadas situações, não se aplicará a tantas outras que vão surgindo, relacionadas com o setor de atividade, com o meio envolvente, entre outros. O risco que foi inicialmente reduzido com a implementação de um forte SCI vai assim aumentando, à medida que este SCI vai ficando obsoleto.

A aplicação das tecnologias de informação tornou-se vital para a estratégia e processos de negócio de grande parte das entidades, revelando-se nos tempos que correm, parte integrante de toda a organização. No entanto, ao nível dos controlos pode apresentar-se como uma limitação. Sendo o sistema informático sinónimo de simplificação e de eficiência de processos e de informação rápida e precisa, cria, contudo, um novo risco e uma nova necessidade de controlo - o controlo eletrónico. No plano eletrónico, com bastante facilidade os ficheiros poderão ser violados e alterados pelo que, sendo os sistemas informáticos uma mais valia, são também uma preocupação ao nível do SCI.

De acordo com Ashbaugh-Skaife *et al.* (2007) as empresas que divulgam deficiências de controlo interno têm operações mais complexas, mudanças organizacionais recentes, maior risco na contabilidade, mais inventários, mais renúncias do auditor e são empresas com menos recursos para investir no SCI.

1.3 – O Sistema de Controlo Interno e a auditoria externa

Quando o auditor externo inicia um trabalho de auditoria, e ainda na fase do planeamento, este vai centrar-se no conhecimento da entidade e do seu meio envolvente, com enfoque também no seu SCI, tal como refere a ISA 315. Pela

observação e pela indagação vai conseguindo perceber se existe um SCI implementado, qual a importância que as pessoas dão a esse SCI, se existe controlo e monitorização do mesmo, com a finalidade de aferir a sua qualidade. Também poderá ser pedido pelo auditor e disponibilizado pela entidade, caso exista, o manual de controlo interno e/ou um organigrama por departamento com descrição de funções ou outro, úteis ao auditor.

Em micro e pequenas entidades este manual de controlo interno praticamente não existe e mesmo em entidades com maior dimensão por vezes está guardado e desatualizado. No que respeita à existência de organigramas por departamento com descrição de funções estes são mais comuns, existindo em muitas micro e pequenas entidades, contudo por vezes está um pouco desatualizados. Em entidades destas dimensões este SCI é transmitido verbalmente a cada colaborador.

Reunindo e trabalhando toda esta informação o auditor terá uma perceção inicial da qualidade do SCI desenvolvendo então tarefas de validação de controlos em áreas chave para que possa definir um patamar de segurança para o SCI.

Decorrente da segurança que encontrar no SCI, existência de um bom SCI ou de um mau SCI, o auditor vai definir o tipo, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a aplicar (Terrell, 1974). Como refere Inácio (2014) as expectativas quanto à adequação do SCI vão ser determinantes para definir a realização de testes de controlo e a quantidade de testes substantivos a realizar. Ora, há situações onde, à partida, é tão perceptível o baixo nível do SCI que o auditor passará logo à definição dos testes a aplicar, sem passar pela validação de controlos, tendo necessidade, neste caso, de optar por uma maior quantidade de testes substantivos.

A presença de um bom SCI permitirá ao auditor substituir, em parte, os testes substantivos por testes de conformidade (os testes substantivos nunca se podem eliminar, apenas reduzir, nem mesmo quando o SCI é muito bom), poupando algum tempo e trabalho, tendo sempre em consideração o nível de risco de auditoria definido inicialmente.

Como vemos o SCI é um elemento fundamental no trabalho de auditoria, pelo que se coloca a seguinte questão:

SQ1 – Qual a importância atribuída ao SCI para o trabalho de auditoria?

2- Qualidade da Auditoria

2.1- Conceito de qualidade da auditoria

Na sequência de vários casos de fraudes e escândalos financeiros entre os quais o caso Enron em 2001 que foi um dos mais mediáticos e que culminou com a queda da Arthur Anderson em 2002, a qualidade da auditoria foi fortemente colocada em causa. Neste sentido foram realizadas mudanças nos EUA, através da Sarbanes-Oxley Act de 2002 (SOX Act), onde foi regulado detalhadamente o serviço de auditoria, ficando assim o auditor mais sujeito a responsabilidade legal.

A qualidade da auditoria tornou-se um fator central dado o papel que a própria auditoria tem na melhoria da qualidade e confiança das demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras auditadas serão utilizadas como suporte à tomada de decisão por parte dos investidores, daí a necessidade da perceção por parte destes da sua credibilidade. Contudo, as falhas de auditoria, que apesar de se constatar serem de percentagem muito baixa, não terão consequências económicas apenas para os investidores mas também para os auditores e para os clientes (Francis, 2011).

Muitos são os estudos sobre a qualidade da auditoria, sendo vários os fatores referidos como determinantes da mesma, atendendo ao efeito que têm sobre o processo ou sobre o auditor. Enquanto que para uns autores a qualidade da auditoria depende da qualidade do auditor (competência e independência), para outros esta depende da qualidade do processo de auditoria e para outros ainda de ambas (qualidade do auditor e qualidade do processo de auditoria).

De acordo com DeAngelo (1981) a qualidade de auditoria pode ser definida como a probabilidade de o auditor, com base nas suas capacidades, detetar distorções materiais e reportá-las. Assim, a qualidade de auditoria não depende só da competência técnica do auditor detetar as distorções, mas também da sua independência para as reportar.

Arruñada (2000) também tem a mesma opinião defendendo que a qualidade da auditoria depende da capacidade do auditor no exame das demonstrações financeiras e na deteção de possíveis erros e anomalias (competência técnica) e da sua disponibilidade para transmitir uma opinião objetiva sobre essas mesmas demonstrações financeiras (independência).

De acordo com Manita & Elommal (2010) a qualidade do processo de auditoria não depende apenas de fatores técnicos do processo de auditoria mas também da qualidade do auditor (a independência e a ética do auditor) e ainda das características organizacionais da empresa de auditoria (da equipa de auditoria e da sua organização).

Zureigat (2011) realizou um estudo analisando o efeito da própria estrutura da entidade na qualidade da auditoria, tendo concluído que nas entidades com propriedade estrangeira e institucional a qualidade da auditoria é superior, pois os investidores tenderão a selecionar auditores de qualidade superior (Big4) que serão, à partida, mais independentes e objetivos na análise das demonstrações financeiras, as quais servirão de suporte às suas decisões.

Para Kilgore, Radich & Harrisson (2011) os dois fatores mais importantes para a qualidade da auditoria são a dimensão da empresa de auditoria e a equipa de auditoria. Segundo o autor uma empresa de maior dimensão é, à partida, mais competente e independente em relação a uma de menor dimensão. Para o autor a importância dada também à equipa de auditoria advém da assunção de que auditores com determinadas características como competência técnica, conhecimentos e experiência farão uma auditoria com qualidade. Esta opinião é também partilhada por Gul, Wu & Yang (2013) considerando que as características do auditor, tais como os conhecimentos, a experiência em grandes empresas de auditoria (Big N) e filiação política, são fatores favoráveis à realização de uma auditoria com qualidade.

Analisemos alguns dos fatores determinantes da qualidade da auditoria: a independência do auditor, a dimensão da empresa de auditoria, a comissão de auditoria, a auditoria interna e o conhecimento da entidade e do meio envolvente.

2.2 – Fatores determinantes da qualidade da auditoria

2.2.1 – Independência do auditor

2.2.1.1 – Obrigatoriedade de rotação da empresa de auditoria

Convencionalmente considera-se que a obrigatoriedade de rotação da empresa de auditoria aumenta a qualidade da própria auditoria na medida em que assegura uma maior independência por parte do auditor na execução do seu trabalho. Mas este pressuposto não é unanimemente aceite e existem algumas opiniões divergentes

considerando que esta rotatividade obrigatória não é fator incrementador da qualidade da auditoria e das demonstrações financeiras.

Num estudo realizado por Chi (2011), este refere que, existindo um bom relacionamento entre a comissão de auditoria e a empresa de auditoria, esta obrigatoriedade de rotação só vai aumentar os custos de controlo dessa comissão e tornar os honorários de auditoria mais elevados, mas não aumenta a qualidade. De acordo com o mesmo autor, e no pressuposto do bom relacionamento entre a comissão de auditoria e a empresa de auditoria, esta rotatividade vai até diminuir a qualidade das demonstrações financeiras pois o autor considera que o acumular de conhecimento da entidade e das pessoas que a compõem, ao longo de vários anos, é uma mais valia para a qualidade do trabalho de auditoria.

Também Arruñada (2000) defende que o auditor deverá colocar no seu trabalho de auditoria pormenores que ele se apercebe, através do seu julgamento profissional, e que não são perceptíveis a terceiros. De acordo com o autor estes pormenores aumentam a qualidade da auditoria, contudo só com um trabalho continuado entre o auditor e a entidade é possível o seu conhecimento/percepção.

As conclusões a que chegam estes autores, Chi (2011) e Arruñada (2000), são divergentes das convencionais, não considerando assim que esta rotatividade obrigatória seja fator incrementador da qualidade da auditoria nem das demonstrações financeiras. De acordo com Chi (2011) a divergência resulta do facto de a perspetiva tradicional não considerar a existência de uma comissão de auditoria independente, que defenda os interesses dos acionistas e ajude a centrar a atenção no processo de auditoria, reduzindo a possibilidade de conluio entre o gestor e o auditor, contudo, refere o autor, esta independência é imposta pela secção 301 da SOX Act.

O autor refere também que, ainda que esta rotatividade possa, eventualmente, garantir uma maior independência do auditor no seu trabalho, existirão outros fatores mais determinantes para essa independência. Esta opinião é também partilhada por Jackson, Moldrich, & Roebuck (2008). Neste sentido são referidos por Francis (2004) e por Jackson *et al.* (2008) incentivos mais significativos para que não seja posta em causa a independência do auditor, nomeadamente fatores éticos, legais e económicos.

De acordo com estudos realizados por Kramer, Georgakopoulos, Sotiropoulos, & Vasileiou (2011) e Jackson *et al.* (2008) ainda que exista alguma evidência de relação

positiva entre obrigatoriedade de rotação de empresa de auditoria e qualidade de auditoria, esta é tão pequena que não tem relevância.

No entanto, outros autores concluíram que a qualidade da auditoria diminuía à medida que o relacionamento entre auditor e auditado se prolonga. Por exemplo, Carey & Simnett (2006) concluíram que a qualidade da auditoria diminuiu à medida que o mandato aumenta pois consideram que é difícil o auditor ser cético, objetivo e independente quando a relação é prolongada.

Simmons, Costigan, & Lovata (2009) e Kramer *et al.* (2011) realizaram estudos com o objetivo de analisar o comportamento do auditor ao longo do mandato de auditoria. Estes autores concluíram que o auditor relata mais situações relevantes no primeiro ano do mandato e menos no último ano do mandato. Ao procurar causas que poderiam estar na origem destes resultados, os autores sugeriram que são relatadas mais situações relevantes no primeiro ano devido ao facto de os auditores serem mais rigorosos no primeiro ano ou porque veem as coisas de forma diferente do anterior auditor. Referem ainda os autores que este número de situações aumenta quando a nova empresa de auditoria é de maior dimensão. Como fatores condicionantes para que no último ano sejam relatadas menos situações relevantes os autores apontaram a falta de diligências feitas pelo auditor (uma vez que está de saída) ou o bom trabalho que fez ao longo do mandato, tendo, a cada passo, relatado e corrigido o que não estava correto.

Em 2014 foi revista a Diretiva de Auditoria (8ª. Diretiva), na qual foi referido que, regra geral, as Entidades de Interesse Público (EIP) devem mudar de ROC/SROC após um período máximo de 10 anos. No caso de Portugal foi fixado o período máximo de 7 anos.

2.2.1.2 - Acionistas na escolha do auditor

Nos EUA, de acordo com a Sox Act, as comissões de auditoria são diretamente responsáveis pela nomeação, remuneração e supervisão dos serviços prestados por qualquer sociedade de auditoria contratada para preparar e emitir o relatório de auditoria ou serviços conexos, e cada sociedade de auditoria deverá responder diretamente perante a comissão de auditoria.

A nível europeu o que está estabelecido nesta matéria é que a nomeação do auditor é da competência da assembleia geral de acionistas, sob proposta da comissão de auditoria. Contudo, a independência dos revisores não está salvaguardada na totalidade uma vez que, na maioria dos casos, os auditores nomeados pela assembleia geral são aqueles que são recomendados pela administração.

Dao, Raghunandan, & Rama (2012) realizaram um estudo examinando a relação entre a seleção do auditor ser feita pelos acionistas ou pelos gestores das empresas a auditar, os honorários pagos e a qualidade da auditoria. Com o estudo verificaram que a participação dos acionista na seleção do auditor aumenta a independência do auditor permitindo uma maior qualidade da auditoria, contudo os honorários são mais elevados. Tal como Mayhew & Pike (2004), concluíram ainda que o envolvimento dos acionistas na seleção do auditor reforça o poder do auditor em qualquer negociação com a administração e aumenta a pressão sobre o auditor para este exercer um bom trabalho, aumentando assim a sua independência e a qualidade da auditoria.

De acordo com a SOX Act as comissões de auditoria seriam formalmente responsáveis pela seleção e remuneração dos auditores, contudo o que ainda se verifica é um grande controlo por parte da gestão na admissão e demissão dos auditores, pelo que estes tenderão a seguir de perto os interesses da gestão e não os dos acionistas (Dao *et al.*, 2012).

2.2.1.3 - Serviços de auditoria e não auditoria

Há já alguns anos que se avalia a influência da prestação em simultâneo de serviços de auditoria e de não auditoria na independência do auditor.

A Securities and Exchange Commission (SEC) vem alertando que os auditores têm que ser independentes, de facto e de aparência, não prestando os dois serviços (independência de facto), mas garantindo também que a perceção pública é de que o auditor é objetivo, independente e não tem um interesse financeiro no cliente (independência de aparência).

Nos EUA, após 2002, com a SOX Act, os mecanismos tornaram-se muito restritivos, uma vez que foi aprovada a proibição expressa de prestação simultânea de serviços de auditoria e de determinados serviços fora do âmbito da auditoria.

De acordo com a AICPA (1997) “os profissionais sempre argumentaram que os serviços de não auditoria não são um problema, que os clientes exigem esses serviços e que os auditores têm incentivos legais e económicos para manter a sua independência e proteger a sua reputação”.

Ao nível europeu, de acordo com o Livro Verde – Política de Auditoria: as lições da crise, 2010

...a Comissão pretende examinar a possibilidade de reforçar a proibição de prestação de serviços distintos da auditoria por firmas de auditoria. Esse reforço poderá ter como resultado a criação de «firmas de auditoria pura», aparentadas a unidades de inspeção das contas. Uma vez que os auditores emitem uma opinião independente sobre a saúde financeira das empresas, o ideal seria que não tivessem qualquer interesse comercial na empresa auditada.

De acordo com a proposta de revisão da Diretiva do Conselho sobre Auditoria (8ª. Diretiva) e do regulamento para as Entidades de Interesse Público (EIP) as empresas de auditoria apenas podem prestar serviços de auditoria, e não, cumulativamente, outros serviços, apresentando mesmo uma lista de serviços proibidos.

Aliás as propostas falavam nas firmas exclusivamente de auditoria, isto é, que não pudessem prestar outros serviços que não os de auditoria, proposta que foi contestada pela OROC no período de discussão pública dos documentos (Rodrigues, 2012). Nos documentos finais acabou por ficar vedada a prestação de um conjunto amplo de serviços no caso das EIP, mas nas restantes apenas não se podem efetuar os que põem em causa a independência.

A prestação de serviços de auditoria em simultâneo com serviços de não auditoria é vista como sendo potencialmente geradora de conflitos de interesse, pois poderá pôr em causa a independência do auditor (*Barrote, 2010; DeAngelo, 1981; Ashbaugh et al., 2003*).

Apesar do alto nível de qualidade de auditoria referida no estudo realizado por Francis (2004), o autor refere que existe uma perceção (com ou sem razão) de que a qualidade da auditoria é prejudicada pelos serviços de não auditoria que as empresas de auditoria prestam às mesmas empresas onde prestam os serviços de auditoria, o que poderá pôr em causa a independência do auditor. Também para Ghosh, Kallapur & Moon (2009) os honorários de não auditoria estão muito relacionados com a independência do auditor, não encontrando evidência desta relação quando relaciona

a independência do auditor com a importância do cliente. De acordo com Francis (2004), é tempo de as empresas que prestam serviços de auditoria deixarem de prestar os de não auditoria a essas mesmas empresas pois apesar de não haver evidência de que a prestação deste tipo de serviços prejudique a qualidade da auditoria, haverá pelo menos a suspeita de que os auditores não são completamente objetivos e independentes, uma vez que existe uma forte relação comercial entre auditor e cliente. Na sua perspetiva, se estas empresas que prestam serviços de auditoria deixassem de prestar os de não auditoria não sairiam prejudicadas pois poderiam prestá-los a todas as outras empresas onde não prestam serviços de auditoria. Na perspetiva do cliente esta desagregação até lhe seria vantajosa na medida em que existiria mais concorrência, o que possibilitaria um serviço a um custo menor.

2.2.2 - Dimensão da empresa de auditoria

Ao analisarmos o processo de auditoria, temos que considerar, de acordo com Francis (2011) dois *inputs*: a pessoa que faz a auditoria (auditor) e os testes de auditoria que são feitos para reunir evidência. Francis (2011, 134) refere que “auditorias são de maior qualidade quando empreendidas por pessoas competentes”, contudo é importante definir “pessoas competentes” na área da auditoria. De acordo com o mesmo autor, esta competência depende não só das suas habilitações e competências mas, também, de características demográficas, psicológicas e cognitivas, as quais poderão afetar o seu desempenho individual, e deverão ser consideradas na escolha do auditor.

Choi, Kim, Kim, & Zang (2010) no seu trabalho sobre a dimensão do auditor concluem que esta está positivamente associada com a qualidade da auditoria. Tal como Choi *et al.* (2010) também Francis (2004) defende que um auditor de maior dimensão, com um número de clientes razoável está menos dependente de um cliente em particular, pelo que resistirá com mais facilidade a eventuais pressões por parte dos seus clientes ao nível dos relatórios de auditoria.

Ao invés, se o auditor tiver um número reduzido de clientes, estando mais dependente de cada um, terá mais dificuldade em resistir a certas pressões pois poderá, assim, perder o cliente.

Também para Lenox (1999) a dimensão do auditor é o melhor indicador de qualidade de auditoria. Segundo Lenox (1999) o auditor é, provavelmente, mais independente se a sua dimensão for maior, não estando ele tão dependente dos seus clientes, o que levará a um maior nível de qualidade da auditoria.

Contudo, também ao nível da experiência se encontra vantagem no que respeita à dimensão do auditor. Uma Big4 tenderá a atrair colaboradores com qualidades superiores e grande experiência, logo, pela sua dimensão, tem mais experiência interna (pela quantidade e diversidade de trabalhos que realiza) e melhores recursos ao seu dispor que lhe permitirão mais facilmente detetar erros, conseguindo assim um nível superior de qualidade de auditoria, comparativamente com uma empresa de menor dimensão (Zureigat (2011) e Francis (2004)).

De acordo com um estudo realizado por Francis, Maydew, & Sparks (1999), as empresas que tendencialmente geram ganhos (altos lucros) recorrem a empresa de auditoria de maior qualidade, normalmente uma Big como forma de assegurar, através da auditoria, que os seus ganhos são credíveis, restringindo a existência de demonstrações “agressivas” e potencialmente oportunistas.

Em termos de ganhos anormais, estes são muito menores em empresas auditadas pelas Big 4 do que em empresas auditadas por empresas non-big 4, o que é, por si, revelador do bom trabalho do auditor (qualidade na auditoria) (Francis, 2011; Francis *et al.*, 1999; Francis, 2004).

Num estudo realizado por Choi *et al.* (2010), os autores relacionaram também a dimensão do auditor e a qualidade da auditoria com os honorários. Concluíram que os honorários exigidos pelos auditores de maior dimensão são mais elevados, contudo justificam esta diferença com o nível superior de qualidade proporcionado pelos auditores de maior dimensão.

2.2.3 – Comissão de auditoria

Atualmente todas as empresas com valores admitidos à negociação na NYSE ou na NASDAQ / AMEX são obrigadas a manter uma comissão de auditoria.

A comissão de auditoria, tal como implementada nos Estados Unidos, tem origem no Conselho de Administração das sociedades cotadas sendo formada por administradores independentes, e é responsável não só pela organização dos

sistemas de auditoria interna e pela fixação das políticas de informação financeira da sociedade, mas também pela seleção, contratação, comunicação e destituição dos auditores externos.

A comissão de auditoria, composta por um número variável de membros, é caracterizada pela sua independência (número de diretores externos à empresa), experiência financeira (membros com conhecimentos da área financeira) e frequência com que se reúnem.

Centrando-nos na definição de qualidade da auditoria apresentada no início deste capítulo, é razoável esperar que as comissões de auditoria independentes se debatam por um maior nível de qualidade de auditoria, podendo para tal solicitar aos auditores externos procedimentos adicionais em áreas que consideram de maior risco, aumento do escopo de auditoria, entre outros.

De acordo com Abbott, Parker, Peters, & Raghunandan (2003) uma comissão de auditoria composta por pessoas com conhecimentos / experiência financeira fornece um suporte adicional para os auditores externos ao negociarem questões de auditoria com a gerência. Esta experiência financeira permite ainda que os membros da comissão de auditoria entendam melhor as questões de auditoria, os riscos e os procedimentos e intervenham junto do auditor externo no sentido de aumentar a própria qualidade da auditoria.

A comissão de auditoria sendo independente e com experiência financeira (mais do que com conhecimentos financeiros), tenderá a ser um órgão ativo junto do auditor externo, acompanhando os seus trabalhos e contribuindo, assim, para uma auditoria de qualidade.

2.2.4 – Auditoria interna

Inicialmente a auditoria interna tinha como finalidade a descoberta de erros e fraudes, contudo com as mutações provocadas pelo desenvolvimento das organizações, aumenta a sua amplitude passando não só a evidenciar a natureza dos factos já passados, mas também a desempenhar uma função preventiva e orientadora (Silva, 2009).

Nos tempos que correm, as organizações atingem cada vez maiores níveis de complexidade, advindas das necessidades relacionadas com os ambientes interno e

externo onde se inserem, aumentando significativamente os seus riscos, obrigando à gestão destes e à adequada escolha dos controlos.

Assim, para fazer face aos riscos emergentes, surge, nas organizações de maior dimensão, o departamento de auditoria interna, com o intuito de contribuir para uma gestão eficaz.

De acordo com *The Institute of Internal Auditors* (IIA) a auditoria interna é

“uma atividade independente e objetiva de avaliação (assurance) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.”

A auditoria interna deverá ter como objetivos principais verificar se as normas internas estão a ser seguidas e avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes.

A auditoria interna foca-se em apoiar toda a organização de forma contínua, acrescentando valor através da ação conjunta sobre três vertentes: SCI, gestão de risco e governo das sociedades (Teixeira, 2012).

Assim, a existência numa entidade de um departamento de auditoria interna é, à partida, sinónimo da existência de um controlo interno mais “rigoroso”. A existência deste departamento é vista, pelo auditor externo, como um fator importante para o seu trabalho, na medida em que lhe permitirá ter uma maior confiança nas demonstrações financeiras, sobre as quais irá trabalhar.

No seu trabalho de auditoria o auditor externo tem que estudar e avaliar o sistema de controlo interno. De acordo com Abdel-khalik, Snowball, & Wragge (1983) esta avaliação é positivamente afetada pela existência de um departamento de auditoria interna, considerando-o como um elemento do sistema de controlo interno do cliente, contudo terá que ser avaliada a sua competência técnica e independência organizacional.

Também para Karagiorgos, Drogalas, & Giovanis (2011) é de elevada importância a auditoria interna. Atualmente as empresas têm muita dificuldade em identificar as suas forças, avaliar os seus riscos e gerir incertezas. De acordo com os autores é notável o contributo da auditoria interna nestes domínios.

Apesar do notável contributo vindo da existência deste departamento nas organizações, a maioria das entidades ao nível nacional não o tem. O nosso tecido empresarial é composto em grande parte por pequenas e micro entidades, sem capacidade financeira para suportar mais este gasto.

2.2.5 – Conhecimento da entidade e do meio envolvente

De acordo com a ISA 315 o auditor deve, ao iniciar os seus trabalhos de auditoria, obter uma compreensão da entidade e do seu meio envolvente no sentido de identificar e compreender os acontecimentos, as transações e as práticas que possam ter um efeito significativo no seu trabalho (Costa, 2014).

Este conhecimento permitirá ao auditor, de acordo com Costa (2014, 212) “determinar os riscos inerente e de controlo e a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria”.

O conhecimento da entidade, apesar de ser um processo contínuo e cumulativo, leva grande tempo ao auditor, particularmente se for a primeira auditoria. Neste sentido Chi (2011) defende que a qualidade do trabalho da comissão de auditoria e do auditor externo depende, em grande parte, da continuidade na função, não encontrando evidência de aumento de qualidade com a rotação da equipa de auditoria. Segundo o autor, é este acumular de conhecimentos da entidade e de tudo o que a envolve que vai possibilitar um aumento da qualidade da própria auditoria, para além de que este tão moroso trabalho inicial poderá ser aligeirado em auditorias seguintes.

Tal como referido anteriormente, para Arruñada (2000) só um trabalho continuado numa entidade permite o conhecimento de pormenores importantes para o trabalho do auditor, mas que geralmente não são perceptíveis na primeira auditoria. De acordo com este autor, o auditor deverá refleti-los no seu trabalho pois estes também não são perceptíveis a terceiros.

De acordo com a ISA 315 para que o auditor obtenha conhecimento da entidade e do seu meio envolvente deverá obter conhecimento não só do setor de atividade, da natureza da entidade, da seleção e aplicação por parte da entidade de políticas contabilísticas, incluindo as razões de alterações, dos objetivos e das estratégias da entidade e dos riscos de negócio relacionados e do desempenho financeiro da entidade mas também do seu sistema de controlo interno. Assim, inclui-se neste fator

o conhecimento do SCI que, como vimos, é muito importante para definir adequadamente a estratégia de auditoria a aplicar.

No fundo, “o conhecimento e a compreensão do negócio da empresa permitem que os auditores determinem riscos e identifiquem problemas, planeiem e realizem a auditoria de forma eficaz e eficiente, avaliem as provas de auditoria e proporcionem um melhor serviço ao cliente” (Costa (2014, 233)).

Assim, tendo em conta a variedade de fatores que podem influenciar a qualidade da auditoria, resulta importante conhecer a resposta dos auditores à seguinte questão:

SQ2 – Quais os principais fatores que influenciam a qualidade da auditoria?

3- O Sistema de Controlo Interno e a Qualidade da Auditoria

Atualmente, devido aos sucessivos escândalos ocorridos recentemente, a função de credibilização das demonstrações financeiras tem vindo a tomar um papel fundamental, verificando-se uma crescente exigência na qualidade da auditoria. Assim, a auditoria que se exige hoje, mais que no passado, é uma auditoria de qualidade.

Quando o auditor apresenta o seu relatório de auditoria, este é o resultado de um processo complexo, envolvendo a utilização de muitos recursos. A opinião que o auditor emite resulta de várias conclusões, umas separadas outras interligadas, sobre diferentes aspetos da auditoria. A opinião resulta de todo um processo e para que se atinja um resultado de qualidade, a qualidade deverá ser uma procura constante em todas as fases do processo.

Sendo o processo de auditoria um processo complexo, que tem que ser entendido em várias dimensões, também a avaliação da sua qualidade é tarefa difícil. Neste contexto os autores Manita & Elommäl (2010) realizaram um estudo com o objetivo de construir uma escala de medição da qualidade do processo de auditoria, a utilizar pelas comissões de auditoria ou por outros organismos preocupados com a qualidade da mesma. Assim, propuseram uma escala com 7 medidas para essa avaliação:

- Conhecimento da entidade e do meio envolvente;
- Riscos pertinentes e zonas sensíveis identificadas;
- A relevância e coerência do programa de acordo com os riscos identificados;
- O nível de comunicação e colaboração com a comissão de auditoria;
- Independência e ética do auditor;
- Composição e qualificação da equipa de auditoria;
- Organização e supervisão da missão e ética do auditor.

Neste estudo os autores focam-se, entre outros fatores, no SCl avaliando a sua qualidade através das 3 primeiras medidas: conhecimento da entidade e do meio envolvente, riscos pertinentes e zonas sensíveis identificadas e relevância e coerência do programa de acordo com os riscos identificados.

A eficácia dos controlos internos pode ser medida pela eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios, entre eles os financeiros, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

A eficácia do SCI é, assim, geralmente vista como um pré-requisito no processo de auditoria, pois a avaliação que o auditor externo fizer ao sistema irá condicionar o planeamento de programa de auditoria - tipo, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a aplicar (Terrell, 1974). Neste sentido, o processo de planeamento de auditoria envolve a preparação do programa de auditoria depois de avaliada a estrutura do controlo interno, nível de confiança e risco do mesmo.

De acordo com Ibáñez (2008) ao nível do controlo interno, os auditores avaliam os riscos de controlo e ajustam a quantidade e extensão dos procedimentos substantivos de acordo com as ameaças de controlo interno, quando estas forem apresentadas de acordo com o COSO.

O nível de qualidade da auditoria não depende apenas dos auditores e do seu trabalho, mas também do investimento dos gestores no SCI. Deve existir um equilíbrio entre o trabalho desenvolvido pelos gestores ao nível do SCI (preocupação com um bom SCI) e os esforços necessários por parte dos auditores para validar este mesmo SCI (Pae & Yoo, 2001). As entidades devem adotar alguns procedimentos no sentido de aumentar e desenvolver o seu SCI, com vista a um aumento da qualidade da auditoria. Neste sentido, deverão, de acordo com Xiao (2011), dividir responsabilidades, criar um departamento de auditoria interna, fazer uso das ferramentas de informação eletrónicas que têm ao dispor e dar mais atenção às qualidades de cada colaborador, partilhando-as periodicamente com os outros colaboradores.

O SCI tem, como vimos, 5 componentes inter-relacionados que são o ambiente de controlo, a avaliação do risco, as atividades de controlo, a informação e comunicação e a monitorização.

Sawalqa & Qtish (2012) realizaram um estudo no qual analisaram a relação entre alguns desses componentes (avaliação do risco, ambiente de controlo e atividades de controlo) e a eficácia do programa de auditoria. Do trabalho desenvolvido concluíram que o componente “avaliação do risco” contribui significativamente para a eficácia do programa de auditoria, não encontrando contributo significativo nos outros dois componentes.

Das alterações introduzidas ao nível do controlo interno com a SOX (2002) destaca-se a obrigação de as empresas públicas e os seus auditores externos se pronunciarem sobre a eficácia dos controlos internos ao nível das DF's a obrigação de revelação da

presença de deficiências materiais ao nível do controlo interno, deficiências estas que poderão pôr em causa a qualidade da auditoria.

Uma vez que a presença de deficiências materiais ao nível do controlo interno é uma realidade em algumas empresas, Ashbaugh-Skaife *et al.* (2007) realizaram um estudo no sentido de perceber qual o tipo de empresas mais propensas à presença destas deficiências, tendo verificado que são basicamente empresas mais complexas (maior número de segmentos de negócio e com exportações) que, frequentemente, se envolvem em operações de fusões, aquisições e/ou reestruturações, que detêm grandes inventários e que têm crescimento mais rápido. Verificaram ainda que são empresas que investem muito pouco em controlo interno.

Johnstone, Li, & Rupley (2011), por sua vez, analisaram em que medida a divulgação de uma deficiência material ao nível do controlo interno poderá provocar mudanças na gestão corporativa, tendo concluído que esta divulgação está positivamente associada com mudanças dos membros do conselho de administração, da comissão de auditoria e da gestão de topo. Estas mudanças revelam assim a grande importância que as empresas dão a tais divulgações. No que se refere à remediação de tais deficiências, de acordo com os mesmos autores, esta está positivamente associada com alterações nas características dos elementos de governação (por exemplo aumento do número de conselheiros independentes no conselho ou aumento da perícia financeira dos membros da comissão de auditoria), bem como, com o volume de negócios dos membros da comissão de auditoria.

Tal como podemos perceber a qualidade da auditoria, procura constante do auditor, depende de vários fatores, uns com maior importância que outros, mas incluindo também o SCI. O conhecimento da entidade e do meio envolvente, a par de um bom SCI, vai permitir ao ROC avançar para fases posteriores do seu trabalho, sem gastar grande tempo a validar exaustivamente o SCI. No entanto, como podemos observar, não se encontra na literatura muitos estudos sobre a influência do SCI na qualidade da auditoria.

Deste modo, importa aferir a opinião dos auditores quanto às seguintes questões:

SQ3 – Qual a posição do SCI perante os outros fatores influenciadores da qualidade de auditoria?

SQ4 – Quais os componentes do SCI que mais influenciam a qualidade da auditoria?

Capítulo 2 – Metodologia

No presente capítulo pretendemos dar a conhecer a forma como vamos dar resposta ao principal objetivo desta investigação, isto é, compreender qual o contributo do SCI para a qualidade da auditoria.

Neste capítulo são apresentadas as questões de investigação, objetivos a atingir, o método usado na recolha e tratamento dos dados bem como a caracterização da amostra.

2.1 – Enquadramento e questões de investigação

Tal como referido anteriormente a auditoria que se exige hoje, mais que no passado, é uma auditoria de qualidade, qualidade esta que deverá ser uma procura constante em todas as fases do processo.

A existência de um bom SCI numa entidade contribui para o aumento da fiabilidade da informação reduzindo, normalmente, a probabilidade de distorções. Só por si este facto não conduz a um aumento da qualidade de auditoria, porque podemos ter poucas distorções e uma auditoria com baixa qualidade, ou muitas distorções e uma auditoria com qualidade. Tudo depende, como vimos, da competência do auditor para detetar as distorções e da sua independência para as relatar. No entanto, é do senso comum que a menor probabilidade de existência de distorções permite ao auditor concentrar-se no que é mais importante e fazer um trabalho com maior qualidade.

Assim, com a elaboração do presente estudo pretendemos dar resposta à seguinte questão:

“Qual o contributo do sistema de controlo interno para a qualidade da auditoria?”

Dado que a qualidade da auditoria depende de vários fatores, o objetivo principal desta questão e, no fundo, deste estudo é perceber até que ponto o SCI de uma entidade contribui para a qualidade da auditoria.

A resposta à questão de investigação principal vai ser dada com base nas quatro subquestões que resultaram da revisão da literatura e que passamos a explicar:

SQ1 – Qual a importância atribuída ao SCI para o trabalho de auditoria?

Pretende-se com esta subquestão conhecer a importância que os auditores atribuem ao SCI em diferentes momentos do trabalho de auditoria, assim como, a sua perceção quanto ao que é mais importante num SCI, quais as falhas mais frequentes e quais as origens dessas falhas.

SQ2 – Quais os principais fatores que influenciam a qualidade da auditoria?

O objetivo desta subquestão é perceber se o SCI está entre os fatores considerados influenciadores da qualidade da auditoria.

SQ3 – Qual a posição do SCI perante os outros fatores influenciadores da qualidade da auditoria?

O objetivo desta subquestão é posicionar o SCI perante os outros fatores influenciadores da qualidade da auditoria.

SQ4 - Quais os componentes do controlo interno que mais influenciam a qualidade da auditoria?

O objetivo desta subquestão é avaliar, de entre os componentes do SCI (ambiente de controlo, processo de avaliação de risco, atividades de controlo, sistema de informação e comunicação e monitorização dos controlos), quais são os mais determinantes para uma auditoria com qualidade.

O Quadro 1 resume as subquestões de investigação e respetivos objetivos:

	Subquestão	Objetivo específico
SQ1	Qual a importância atribuída ao SCI para o trabalho de auditoria?	Perceber qual o posicionamento dos ROC face ao SCI
SQ2	Quais os principais fatores que influenciam a qualidade da auditoria?	Perceber se o SCI está entre os fatores considerados influenciadores da qualidade da auditoria.
SQ3	Qual a posição do SCI perante os outros fatores influenciadores da qualidade da auditoria?	Posicionar o SCI perante os outros fatores influenciadores da qualidade da auditoria.
SQ4	Quais os componentes do controlo interno que mais influenciam a qualidade da auditoria?	Avaliar, de entre os componentes do SCI, quais são mais determinantes para uma auditoria com qualidade.

Quadro 1 – Subquestões de investigação e respetivos objetivos.

Fonte: Elaboração Própria

2.2 – Recolha e tratamento de dados

Para a elaboração do presente estudo foi utilizada, numa primeira fase, uma metodologia de indagação com base na elaboração de um questionário.

Numa segunda fase foram realizadas quatro entrevistas a ROC com o objetivo de validar as respostas obtidas no questionário.

2.2.1 – Questionário

O questionário foi enviado, por via eletrónica, a noventa ROC a nível nacional e regiões autónomas da Madeira e dos Açores, tendo sido os seus endereços de e-mail recolhidos através de vários sites disponíveis na internet.

O número de resposta numa primeira fase foi baixo, tendo sido reenviados os e-mail mais duas vezes, obtendo-se um total de 39 respostas.

O questionário (ver anexo A) é constituído por três partes, com questões de resposta fechada. A primeira parte é constituída por duas questões de caracterização do inquirido, pretendendo-se saber a forma como exerce a atividade de ROC (a título individual, como sócio de uma SROC ou sob contrato de prestação de serviços com ROC ou SROC) e o número de anos que exerce a profissão de ROC.

A segunda parte (questões 2.1 a 2.5) está relacionada com a importância que o auditor atribui ao SCI, ao longo do trabalho de auditoria, bem como das causas de ocorrência de deficiências materiais a este nível.

Na questão 2.1 é solicitada opinião quanto à importância que atribui ao SCI nos seguintes momentos: avaliação do risco de distorções relevantes, definição dos testes a aplicar, avaliação do risco de fraude, determinação da materialidade e avaliação da prova obtida.

Na questão 2.2 é solicitada opinião quanto à importância, ao nível do SCI, dos seguintes fatores: existência de um manual de CI, existência de um responsável pelo CI e ações corretivas, papel do órgão de gestão no CI, existência de organigramas por departamentos com descrição de funções e existência de segregação e rotatividade de funções.

Na questão 2.3 inquire-se os ROC sobre quais os fatores que têm maior influência na ocorrência das deficiências materiais no controlo interno: dimensão da empresa, antiguidade da empresa, complexidade da atividade/organização da empresa, situação financeira da empresa e rotação do auditor.

Por sua vez na questão 2.4 solicita-se opinião sobre quais as principais deficiências ao nível do SCI, referindo-se falta de segregação de funções, falta de controlos em áreas chave, irregularidade na aplicação de controlos chave, inconsistência nos controlos existentes, falha na monitorização dos controlos e outro.

Para finalizar esta parte foi colocada ainda uma última questão (2.5) relativa às principais consequências para a entidade da divulgação/identificação de deficiências ao nível do SCI: mudanças nos membros do conselho de administração, mudança ao nível da comissão de auditoria, mudança de auditor interno, mudança de auditor externo, aceitação das alterações propostas e correção do SCI e outro.

Para resposta a estas questões foi utilizada uma escala de Likert de 5 pontos em que: 1 – Sem importância; 2 – Pouco importante; 3 – Importante; 4 – Muito importante; e 5 – Extremamente importante.

Na terceira parte, centrada no SCI e na qualidade da auditoria, pretende-se uma avaliação do contributo do SCI para a qualidade da auditoria, na perspetiva do auditor. Este contributo teve por base a recolha de opinião relativa a duas questões (2.6 e 2.7) e avaliação do grau de concordância com 8 afirmações (afirmações 2.8.1 a 2.8.8). Também nestas questões foi utilizada a mesma escala de Likert de 5 pontos.

A questão 2.6 é relativa ao grau de importância de alguns fatores para que o auditor possa realizar uma auditoria com qualidade: independência do auditor, dimensão da empresa de auditoria, existência de uma comissão de auditoria; existência de um departamento de auditoria interna, conhecimento da entidade e do meio envolvente e existência de um CI adequado.

Na questão 2.7 foi pedido que avaliassem o contributo de cada um dos componentes do SCI de acordo com o COSO (ambiente de controlo, processo de avaliação de risco, atividades de controlo, sistema de informação e comunicação e monitorização dos controlos) para a qualidade de auditoria.

As afirmações apresentadas em 2.8 pretendem recolher as perceções dos ROC quanto à importância do SCI para a qualidade da auditoria, tomando em consideração perspetivas diferentes.

Assim, apresenta-se no Quadro 2 a correspondência entre as subquestões a que nos propomos responder e as questões constantes do questionário.

Questão Principal	Subquestões	Questões do questionário
	SQ1	2.1 a 2.5
	SQ2	2.6
	SQ3	2.6
	SQ4	2.7
		2.8

Quadro 2 – Correspondência entre subquestões e questão principal e questões do questionário

Fonte: Elaboração Própria

2.2.2 – Entrevista Semi-Estruturada

Após o tratamento dos resultados obtidos nos questionários, e tendo em conta que decorreu algum tempo desde a recolha de informação até ao seu tratamento, foram realizadas 5 entrevistas a ROC. As entrevistas tiveram como suporte as questões do questionário tendo como objetivo validar/suportar os resultados dos questionários.

Assim, à medida que vão sendo apresentados os resultados obtidos no inquérito vão sendo referidas a posição e fundamentação dos entrevistados relativamente a essas questões.

2.3 – Caracterização da amostra

Com a caracterização do inquirido pretendemos conhecer a experiência e a forma como aquele exerce a profissão.

Assim, no que respeita à forma como exerce a sua profissão as hipóteses são: a título individual, como prestadores de serviços numa SROC ou ROC ou como sócio de uma SROC.

Analisando as respostas obtidas verificamos que da amostra fazem parte ROC que exercem a sua atividade a título individual (10,3%), como prestadores de serviços numa SROC ou ROC (12,8%) e como sócios de uma SROC (76,9%), conforme podemos observar no Gráfico 1.



Gráfico 1 – Forma como os ROC exercem a sua atividade

Fonte: Elaboração própria

No que respeita aos anos de experiência catalogaram-se em 5 níveis: 1-5, 6-10, 11-15, 16-20 e +20 anos.

Da análise do Gráfico 2 podemos concluir que a maior parte (56,4%) dos respondentes exerce a sua profissão de ROC há mais de 20 anos, seguindo-se os que exercem entre 16 e 20 anos (15,4%) e os que exercem entre 6 e 10 anos e entre os 11 e os 15, ambos com 10,3%. Menos representativos nesta amostra estão os que desempenham a sua profissão há menos de cinco anos, que representam apenas 3 respostas (7,7%).

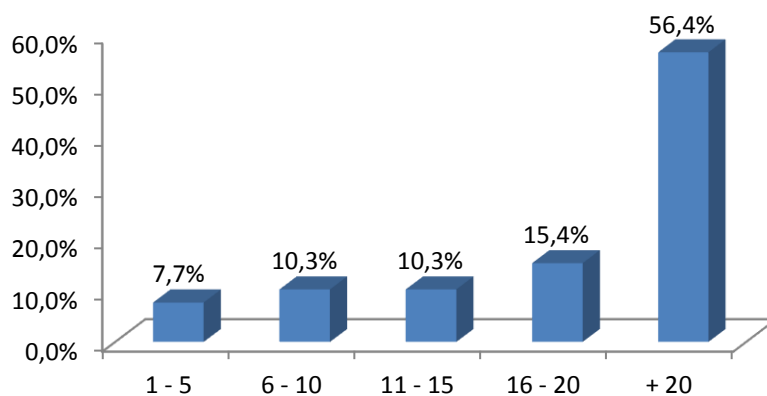


Gráfico 2 – Número de anos de exercício da atividade de ROC

Fonte: Elaboração própria

Em termos gerais a nossa amostra caracteriza-se maioritariamente por ROC sócios de SROC e que exercem a sua atividade há pelo menos 16 anos.

Capítulo 3 – Discussão de resultados

Este capítulo apresenta os resultados obtidos através do questionário e das entrevistas. Numa primeira fase é feita uma avaliação à importância que o auditor atribui ao SCI, ao longo do trabalho de auditoria, bem como das causas de ocorrência de deficiências materiais a este nível. Numa segunda fase, centrada no SCI e na qualidade da auditoria, pretende-se avaliar o contributo do SCI para a qualidade da auditoria, na perspetiva do auditor.

O trabalho de auditoria é cada vez mais um tema de elevada importância para a empresa que, quer por obrigação legal, quer ao nível interno, tenha de certificar que a informação financeira que produz é correta, apropriada e fiável.

3.1 – O Sistema de Controlo Interno

O SCI é, como vimos, importante em vários momentos do processo de auditoria. Assim, importa avaliar qual a sua importância nas diferentes fases de auditoria, a importância de alguns dos seus elementos, os fatores que influenciam a ocorrência de falhas do SCI, as principais falhas que costumam ocorrer e as respetivas consequências.

Na questão 2.1 foram elencados alguns momentos do trabalho de auditoria para que os ROC avaliassem a importância que tem o SCI em cada um. Os momentos considerados foram: avaliação do risco de distorções relevantes, definição dos testes a aplicar, avaliação do risco de fraude, determinação da materialidade e avaliação da prova obtida. Para avaliação foi utilizada uma escala de Likert de 5 pontos (1 – sem importância; 2 – pouco importante; 3 – importante; 4 – muito importante e 5 – extremamente importante).

O Quadro 3 mostra os resultados obtidos:

	Média	Desvio Padrão	Moda	Mínimo	Máximo
Avaliação do risco de distorções relevantes	4,41	0,549	4	3	5
Definição dos testes a aplicar	4,18	0,683	4	3	5
Avaliação do risco de fraude	4,38	0,711	5	3	5
Determinação da materialidade	3,67	1,084	4	1	5
Avaliação da prova obtida	3,77	0,706	4	2	5

Quadro 3 – Importância do SCI nas várias fases do processo de auditoria.

Fonte: Elaboração própria

Tal como referido na revisão bibliográfica, e de acordo com Costa (2014, 203), “o conhecimento e a compreensão do negócio da empresa permitem que os auditores determinem riscos e identifiquem problemas, planeiem e realizem a auditoria de forma eficaz e eficiente, avaliem as provas de auditoria e proporcionem um melhor serviço ao cliente”.

Assim, pelo quadro 3 podemos perceber que os ROC dão grande importância ao conhecimento da entidade e do seu SCI, nomeadamente nos momentos de avaliação de dois riscos: risco de distorções relevantes e risco de fraude, bem como no momento de definirem os testes a aplicar. Verificamos também que para os ROC que responderam ao questionário o momento considerado de menor importância ao nível do SCI é o da determinação da materialidade. De referir também que a moda na avaliação de risco de fraude é 5 (extremamente importante) enquanto que nos restantes momentos avaliados é de 4 (muito importante).

Verificamos ainda que o valor da média da determinação da materialidade é o mais baixo, 3,67, influenciado pela diversidade de respostas – este momento, de entre os elencados, foi o único que obteve respostas (2) de nível 1 (sem importância).

Foi referido por um ROC entrevistado que, embora a determinação da materialidade seja essencialmente a aplicação de uma fórmula matemática, considerando determinados parâmetros, a perceção de um bom ou mau SCI influenciará o auditor no cálculo desta materialidade.

O Quadro 4 mostra os resultados obtidos relativamente à importância atribuída pelos ROC aos seguintes fatores do SCI (questão 2.2): existência de um manual de CI, existência de um responsável pelo CI e ações corretivas, papel do órgão de gestão no CI, existência de organigramas por departamento com descrição de funções e existência de segregação e rotatividade de funções, utilizando a mesma escala.

	Média	Desvio Padrão	Moda	Mínimo	Máximo
Existência de um manual de CI	3,77	0,81	4	2	5
Exist. de um responsável pelo CI e ações corretivas	3,97	0,84	4	2	5
Papel do órgão de gestão no CI	4,13	0,8	4	2	5
Exist. de organigramas p/ depart c/ descriç. de funções	3,77	0,74	4	2	5
Exist. de segregação e rotatividade de funções	4,05	0,75	4	3	5

Quadro 4 –Importância atribuída pelos ROC a alguns fatores do SCI

Fonte: Elaboração própria

Da análise do Quadro 4 verificamos que os valores das médias apresentam pouca variação, podendo dizer-se que todos os fatores são considerados importantes, sendo mais valorizado o papel do órgão de gestão no CI (média de 4,13) e a existência de segregação e rotatividade de funções (média de 4,05).

A maior importância atribuída ao papel do órgão de gestão vem ao encontro do referido teoricamente, dado que para além do órgão de gestão ter a responsabilidade máxima pela implementação e manutenção do SCI, o seu posicionamento face ao SCI é determinante do ambiente de controlo que é um dos elementos da estrutura de controlo interno que condiciona e influencia todos os outros.

Assim, é importante para o ROC saber qual a importância dada pelo órgão de gestão ao SCI e qual a sua posição ativa perante o mesmo. Como refere Pae *et al.* (2001) o relatório de auditoria depende não só do trabalho do auditor mas também do investimento dos gestores no SCI, cabendo à gestão criar um ambiente de controlo favorável à implementação de um bom SCI.

Um SCI eficiente e eficaz, que cumpre os seus propósitos, implica necessariamente segregação e rotatividade de funções, tarefa particularmente difícil em pequenas entidades, onde os colaboradores são poucos e acumulam funções incompatíveis ao nível dos controlos. Neste contexto, a média de 4,05 e moda de 4 atribuída pelos ROC à importância da existência de segregação e rotatividade de funções é um resultado expectável.

Foi referido, no entanto, por um ROC entrevistado que já encontrou pequenas entidades com poucos recursos humanos e onde a segregação de funções quase não existia, com um SCI melhor que noutras entidades onde existia uma segregação de funções, não considerando assim este fator como importante dada a dimensão das empresas do nosso tecido empresarial. Este ROC defende que o fator mais importante é a existência de organigramas por departamento com descrição de funções pois estes permitem ter um desenho completo da entidade e da sua organização. Referiu ainda que depois de validados, estes organigramas serão mais úteis e que a existência de um manual de controlo interno, na maior parte das vezes desatualizado, não serve para mais do que ocupar a prateleira de um armário.

Na questão 2.3 foi solicitado aos ROC que indicassem quais os fatores com maior influência na ocorrência de deficiências materiais no SCI, de entre: a dimensão da

empresa, a sua antiguidade, a complexidade da sua atividade / organização, a sua situação financeira bem como a rotação do auditor.

Os resultados obtidos estão expressos no Quadro 5:

	Média	Desvio Padrão	Moda	Mínimo	Máximo
Dimensão da empresa	3,64	0,93	4	1	5
Antiguidade da empresa	2,9	1,12	3	1	5
Complexidade da atividade/organização da empresa	4,03	0,74	4	3	5
Situação financeira da empresa	3,74	0,99	4	2	5
Rotação do auditor	2,85	1,01	3	1	5

Quadro 5 –Fatores influenciadores da ocorrência de deficiências materiais

Fonte: Elaboração própria

Da análise do Quadro 5 resulta uma maior variação nos pesos atribuídos a cada um dos fatores relativamente ao que aconteceu nos resultados das questões anteriores. Assim, salienta-se a complexidade da atividade / organização da empresa como o fator mais influente na ocorrência de deficiências materiais no SCI, sendo a média de 4,03 e a moda de 4.

Outros fatores referidos pelos ROC com significativa expressão são a dimensão da empresa com uma média de 3,64 e a situação financeira da empresa com uma média de 3,74. De salientar que a amplitude de respostas foi muito elevada (entre os níveis 1 e 5) nos fatores dimensão da empresa, antiguidade da empresa e rotação do auditor, demonstrando grande divergência de opiniões entre os inquiridos.

Estes mesmos resultados foram corroborados pelos ROC entrevistados, tendo estes valorizado mais a complexidade da atividade / organização da empresa e a situação financeira da mesma. Aqueles, reforçaram a ideia referindo que nas pequenas entidades, com uma gestão feita em função dos resultados, a situação financeira condiciona o cumprimento do SCI tal como está definido, por vezes a partir do próprio órgão de gestão, levando à ocorrência de distorções.

No que respeita às deficiências do SCI, questão 2.4, foi solicitado aos ROC que indicassem até duas principais deficiências ao nível do SCI, sendo as elencadas as seguintes: falta de segregação de funções, falta de controlos em áreas chave, irregularidade na aplicação de controlos chave, inconsistência nos controlos existentes e falha na monitorização dos controlos.

Os resultados obtidos estão apresentados no Gráfico 3.

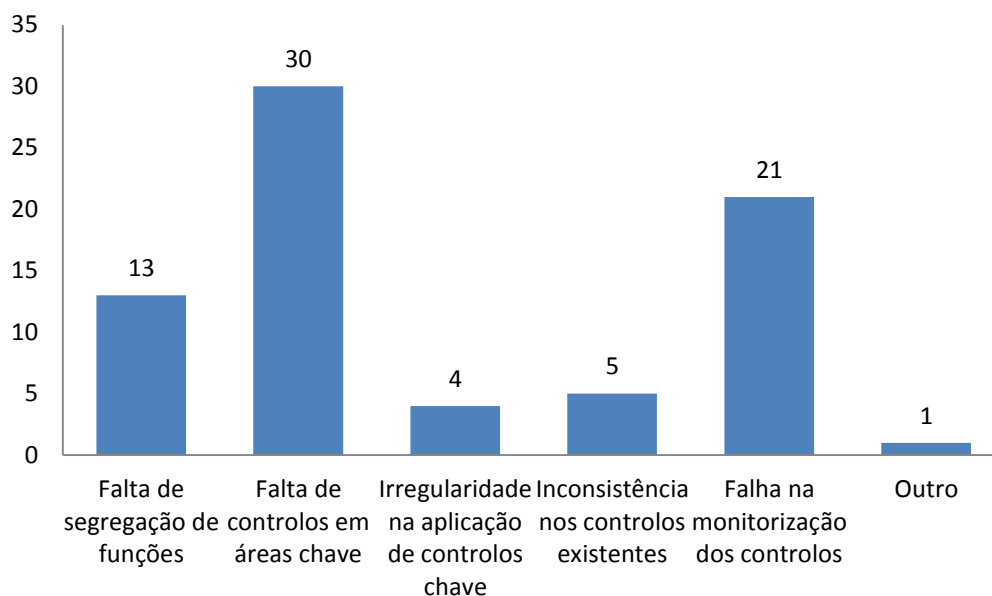


Gráfico 3 – Principais deficiências ao nível do SCI

Fonte: Elaboração própria

Da análise dos dados podemos observar que a falta de controlos em áreas chave foi a deficiência mais referida (30), seguida de falha na monitorização dos controlos (21). Também com alguma expressão foi referida a falta de segregação de funções (13).

De acordo com os ROC entrevistados as deficiências referidas são as mesmas mas em sentido inverso. Para estes ROC a maior deficiência é a falha na monitorização dos controlos, seguida da falta de controlos em áreas chave. Referem que por vezes nas entidades até são definidos os controlos nas áreas chaves, embora por vezes possam não abranger todas as áreas, contudo depois é esquecida ou pouco valorizada a monitorização desses controlos. Se não existir esta monitorização alguns desses controlos, com o passar do tempo, tenderão a ser simplificados ou desajustados e poderão alguns deixar mesmo de existir.

Tal como referido anteriormente, o SCI não pode ser estático, tem que ser dinâmico e, portanto, deve ser avaliado e ajustado a cada momento. Esta monitorização dos controlos dá grande contributo para a perceção de alterações que se mostrem necessárias, ao nível do SCI, originadas por alterações na entidade ou por novos riscos que é preciso controlar.

Também foi referido por um ROC que a inconsistência nos controlos existentes é uma deficiência muito presente em pequenas entidades que valorizem pouco o SCI e onde não existe um responsável pelo CI. Por vezes, nestes casos, são criados novos controlos sem pensar nos já existentes, quando o ideal seria ajustar os controlos iniciais aos novos riscos.

Relativamente às consequências para a entidade da identificação/divulgação das deficiências materiais ao nível do SCI, questão 2.5, os resultados obtidos foram os que se apresentam no Gráfico 4.

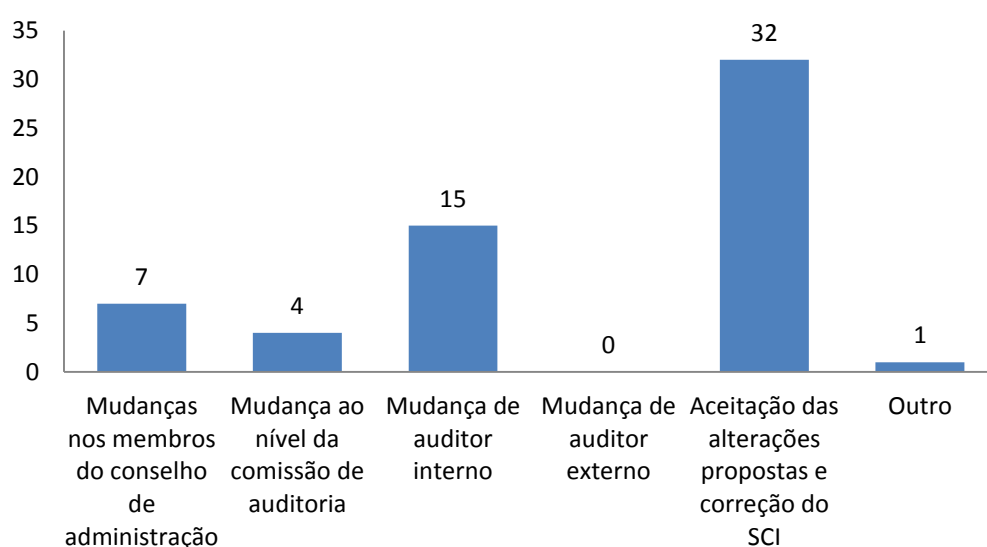


Gráfico 4 – Consequências para a entidade da divulgação de deficiências materiais ao nível do SCI

Fonte: Elaboração própria

Pela análise do Gráfico 4 podemos constatar que normalmente há uma aceitação das alterações propostas e consequente correção do SCI. No entanto, também é frequente a divulgação originar mudança do auditor interno.

De acordo com Abdel-khalik, Snowball, & Wragge (1983) e Karagiorgos, Drogas, & Giovanis (2011) a avaliação do SCI é positivamente afetada pela existência de um departamento de auditoria interna, contudo este departamento não existe em grande parte das entidades. Acresce que atualmente as entidades têm muita dificuldade em identificar as suas forças, avaliar os seus riscos e gerir incertezas. Assim, de acordo com os autores é notável o contributo da auditoria interna nestes domínios. Neste contexto, dada a grande importância que tem a auditoria interna é expectável que,

caso sejam identificadas deficiências materiais ao nível do SCI, a mudança do auditor interno possa ocorrer.

Os resultados obtidos, no entanto, não corroboram a opinião de Johnstone, Li & Rupley (2011) que consideram que a divulgação de deficiências materiais ao nível do SCI poderá provocar mudanças no conselho de administração, na comissão de auditoria ou na gestão de topo.

Os ROC entrevistados referiram que poucas auditorias fizeram ou fazem em entidades com departamento de auditoria interna e portanto com auditor interno (as que fazem são entidades públicas). Acreditam, contudo, que a existência de um auditor interno em entidades privadas seria uma mais-valia para o trabalho do auditor externo, e que uma das consequências para a entidade da divulgação de deficiências materiais ao nível do SCI poderia mesmo ser a demissão do próprio auditor.

Foi referido por estes ROC que, da experiência que têm, existe aceitação das alterações propostas e correção do SCI.

Da análise aos resultados obtidos salienta-se a importância que o SCI tem ao longo de todo o trabalho de auditoria, nomeadamente para a avaliação do risco de distorções relevantes e do risco de fraude, assim como, para a definição dos testes a aplicar. Também foi possível apurar que os aspetos mais importantes do SCI são o papel do órgão de gestão e a existência de segregação e rotatividade de funções. Acresce que podemos concluir que normalmente as alterações ao SCI sugeridas pelo auditor são aceites e traduzem-se frequentemente em falta de controlos em áreas chave e falhas na monitorização, sendo a complexidade da atividade/organização ou a situação financeira da empresa os fatores que mais estão na origem destas falhas.

A análise global dos resultados obtidos neste conjunto de questões permite-nos responder à SQ1 afirmando que os ROC atribuem grande importância ao SCI para o trabalho de auditoria.

3.2 – O Sistema de Controlo Interno e a Qualidade da Auditoria

Na questão 2.6 foi solicitado aos ROC que indicassem o grau de importância de diversos fatores para que o auditor possa realizar uma auditoria com qualidade. Os fatores considerados foram: independência do próprio auditor, dimensão da empresa de auditoria, existência de uma comissão de auditoria, existência de um departamento

de auditoria interna, conhecimento da entidade e do meio envolvente e existência de um CI adequado.

Os resultados obtidos estão expressos no Quadro 6.

	Média	Desvio Padrão	Moda	Mínimo	Máximo
Independência do próprio auditor	4,62	0,54	5	3	5
Dimensão da empresa de auditoria	2,92	0,87	2 e 3	1	4
Existência de uma comissão de auditoria	2,82	0,89	3	1	5
Existência de um departamento de auditoria interna	3,13	0,95	3	1	5
Conhecimento da entidade e do meio envolvente	4,31	0,61	4	3	5
Existência de um CI adequado	4,18	0,76	4	2	5

Quadro 6 – Importância de alguns fatores determinantes para a qualidade da auditoria

Fonte: Elaboração própria

Da análise do quadro podemos constatar que houve grande variação na importância atribuída pelos ROC entrevistados aos diferentes fatores que podem influenciar a qualidade da auditoria. O fator referido como mais importante para a qualidade da auditoria foi a independência do auditor, com média de 4,62 e moda de 5.

Sendo a qualidade da auditoria a probabilidade de o auditor, com base nas suas capacidades, detetar distorções materiais relevantes e reportá-las, este reporte dependerá em grande parte da sua independência ao longo de todo o processo de auditoria (DeAngelo (1981), Arruñada (2000) e Manita & Elommal (2010)), assegurando que o resultado final (Relatório de Auditoria) refletirá uma opinião adequada. Assim, os resultados evidenciam o que é defendido na revisão da literatura.

Outros dois fatores considerados também importantes pelos ROC inquiridos foram o conhecimento da entidade e do meio envolvente, com média de 4,31 e a existência de um CI adequado, com média de 4,18. Ambos têm moda de 4. De referir que daqui resulta que é atribuído pelos ROC inquiridos o terceiro lugar ao SCI, o que nos responde à SQ3.

Os fatores “dimensão da empresa de auditoria”, “existência de uma comissão de auditoria” e “existência de um departamento de auditoria interna” foram considerados pelos ROC menos importantes para a qualidade da auditoria.

Relativamente ao fator “dimensão da empresa de auditoria” o valor encontrado não reflete a opinião de Zureigat (2011), Francis (2004) e Hosseinniakani *et al.* (2014) uma vez que para estes autores este fator é o mais importante para a qualidade da auditoria. Da mesma opinião foram dois dos entrevistados que consideram que as empresas de auditoria de maior dimensão terão experiência num maior número de situações, que poderão ser úteis quando partilhadas por todas as pessoas da entidade.

Na questão 2.8.1 foi solicitado aos ROC que se pronunciassem sobre a concordância com a seguinte afirmação: “Sendo a qualidade da auditoria a probabilidade conjunta de o auditor detetar e relatar uma distorção materialmente relevante, esta qualidade não é só fruto do trabalho do auditor mas também da comissão de auditoria (independente e com experiência financeira)”. As respostas a esta afirmação tiveram uma média de 3,41, valor este que vai ao encontro dos resultados obtidos na questão 2.6. A existência de uma comissão de auditoria foi o fator menos valorizado, de entre os indicados, com uma média de 2,82, provavelmente porque no tecido empresarial português poucas entidades terão esta comissão.

Estes resultados permitem-nos responder à SQ2, isto é, podemos concluir que, de acordo com os ROC que responderam ao questionário, a independência do auditor (média de 4,62), o conhecimento da entidade e do meio envolvente (média de 4,31) e a existência de um SCI adequado (média de 4,18) são os fatores mais importantes para a qualidade da auditoria.

Foi, no entanto, referido por um ROC entrevistado que não considera que a independência do auditor possa ser um fator influenciador da qualidade da auditoria na medida em que, na sua opinião, esta independência tem que estar sempre presente em todas as auditorias e ao longo de todo o trabalho do auditor – se assim não for o auditor não deverá sequer aceitar o trabalho.

Na questão 2.7 foi solicitado aos ROC que referissem, relativamente aos componentes do SCI de acordo com o COSO, qual o seu contributo para a qualidade da auditoria.

No Quadro 7 podemos observar os resultados obtidos:

	Média	Desvio Padrão	Moda	Mínimo	Máximo
Ambiente de controlo	4,10	0,82	4	2	5
Processo de avaliação de risco	4,05	0,61	4	3	5
Atividades de controlo	3,95	0,76	4	2	5
Sistema de informação e comunicação	3,90	0,60	4	3	5
Monitorização dos controlos	4,15	0,78	4	2	5

Quadro 7 – Contributo dos componentes do SCI para a qualidade da auditoria

Fonte: Elaboração própria

Pela análise do Quadro 7 podemos observar que todos os componentes foram considerados como muito importantes, tendo obtidos médias que variam de 3,90 a 4,15. Este resultado é espectável dado que o pressuposto do modelo de COSO é que os cinco componentes devem estar articulados entre si, não devendo ser vistos de forma individual mas sim agregada, para que o SCI seja adequado. De qualquer modo os componentes referidos como mais importantes foram a monitorização dos controlos (média de 4,15) e ambiente de controlo (média de 4,10).

Relativamente a esta mesma avaliação, os entrevistados referiram o ambiente de controlo como o mais importante, pois consideram que este engloba todos os outros. A obtenção de um correto entendimento acerca do ambiente de controlo é um aspeto fundamental no planeamento de auditoria pelo que, apesar de não garantir por si só a eficácia do sistema de controlo, fornece indícios ao auditor acerca da atitude e do respeito dos colaboradores da entidade face ao mesmo.

Estes resultados divergem do resultado encontrado por Sawalqa & Qtish (2012) . Para Sawalqa & Qtish (2012) o componente do SCI de acordo com o COSO mais importante para a qualidade da auditoria é o processo de avaliação de risco.

Assim, em resposta à SQ4, e de acordo com os resultados obtidos, podemos concluir que os componentes do SCI mais importantes para a qualidade da auditoria são o ambiente de controlo e a monitorização dos controlos.

Na parte final do questionário foram colocadas algumas afirmações relativamente às quais se solicitava aos ROC que manifestassem a sua concordância ou discordância. Para esta avaliação foi utilizada uma escala de Likert com 5 pontos (1 – Discordo completamente; 2 – Discordo; 3 – Não concordo nem discordo; 4 – Concordo; 5 – Concordo completamente).

As afirmações e resultados são apresentados no Quadro 8:

	AFIRMAÇÕES	Média	Moda	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
1.	Sendo a qualidade da auditoria a probabilidade conjunta de o auditor detetar e relatar uma distorção materialmente relevante, esta qualidade não é só fruto do trabalho do auditor mas também da comissão de auditoria (independente e com experiência financeira).	3,41	4	0,99	1	5
2	Assumindo o conhecimento da entidade e do seu meio envolvente papel determinante no sentido de definir os riscos inerente e de controlo bem como a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria, é fundamental a continuidade do auditor por vários anos.	3,28	4	0,89	1	4
3	A existência, numa entidade, de um bom SCI permite reduzir significativamente a quantidade de testes de auditoria a aplicar, mantendo o mesmo grau de risco e de qualidade da auditoria.	4,15	4	0,93	1	5
4	Ainda que o auditor avalie a existência de um mau SCI, o seu trabalho final não será afetado, podendo mesmo assim fazer um trabalho de qualidade.	3,85	4	1,01	1	5
5	Para o auditor a fiabilidade das demonstrações financeiras depende, em grande parte, da fiabilidade do SCI.	3,46	3	0,91	2	5
6	Um bom SCI é sinónimo de uma auditoria com qualidade.	2,92	2	1,18	1	5
7	Um bom SCI contribui para um aumento da qualidade da auditoria porque permite ao auditor centrar-se no que é mais relevante.	4,05	4	0,97	2	5
8	Embora a existência de um mau SCI possa ser compensada pelo trabalho do auditor, um bom SCI contribui positivamente para a qualidade de auditoria.	4,31	5	0,83	2	5

Quadro 8 – Grau de concordância com um conjunto de afirmações.

Fonte: Elaboração própria

Das afirmações apresentadas, a 8 é a que apresenta a média mais elevada (4,31), mais próxima do “concordo plenamente”, tendo também a moda mais elevada (5).

Tal como referido na revisão da literatura, e de acordo com Pae *et al.* (2001), a qualidade da auditoria depende não só do trabalho do auditor mas também do investimento dos gestores no SCI. Tal como referido anteriormente, deve existir um equilíbrio entre o trabalho desenvolvido pelos gestores ao nível do SCI (preocupação com um bom SCI) e os esforços necessários por parte dos auditores para validar este mesmo SCI. Desta avaliação/validação ao SCI por parte dos auditores dependerá a avaliação do risco de distorções relevantes e a definição dos testes a aplicar. Assim, um mau SCI não é sinónimo de uma auditoria com uma qualidade inferior (o que corrobora a média de 3,85 da afirmação 4, contudo um bom nível de qualidade da

auditoria é mais evidente em entidades com um bom SCI, onde os auditores poderão centrar o seu trabalho em zonas mais sensíveis.

Desta forma o resultado obtido na afirmação 7 (média de 4,05), vem suportar exatamente a ideia de que um bom SCI contribui para a qualidade da auditoria, na medida em que permite ao auditor centrar-se em questões mais relevantes, em zonas mais sensíveis ou frágeis, onde o seu trabalho é mais necessário.

Igualmente, através deste raciocínio, se entende o resultado obtido pela afirmação 6, pois não basta haver um bom SCI para haver uma auditoria de qualidade.

Também a afirmação 3 vem corroborar a ideia de que um bom SCI permitirá reduzir os testes a aplicar, mantendo o mesmo nível de risco e de qualidade da auditoria. Esta afirmação teve também uma média aproximada às referidas anteriormente, de 4,15 e uma moda de 4. Relativamente a esta afirmação foi referido por um ROC entrevistado que os testes não serão reduzidos em termos de quantidade, o que altera é o tipo de testes a aplicar (testes de conformidade vs testes substantivos).

Dos resultados obtidos nesta questão salienta-se que os ROC concordaram com as afirmações 3,7 e 8 que se traduzem em concordar que “A existência, numa entidade, de um bom SCI permite reduzir significativamente a quantidade de testes de auditoria a aplicar, mantendo o mesmo grau de risco”, “Um bom SCI contribui para um aumento da qualidade da auditoria porque permite ao auditor centrar-se no que é mais relevante” e “Embora a existência de um mau SCI possa ser compensada pelo trabalho do auditor, um bom SCI contribui positivamente para a qualidade de auditoria”. Daqui resulta que os ROC inquiridos relacionam claramente o SCI à qualidade de auditoria.

Este resultado associado às respostas encontradas para as subquestões permite-nos responder à questão de investigação principal. Numa análise global dos resultados obtidos há evidência de um contributo positivo do SCI para a qualidade da auditoria.

3.3 – Limitações ao estudo

O presente estudo tem algumas limitações. Uma das limitações é o facto de ter decorrido algum tempo desde a recolha dos dados e o seu tratamento. No sentido de colmatar esta limitação foram realizadas cinco entrevistas a ROC procurando validar os resultados obtidos através do questionário.

Outra limitação é o facto de uma recolha de dados feita através do envio de questionário poder ser suscetível de uma má interpretação das questões por parte dos inquiridos, conduzindo a enviesamento de resultados.

Por fim, a generalização dos resultados torna-se inadequada dada o reduzido número de ROC inquiridos.

CONCLUSÃO

Por mais simples que seja, todas as entidades deverão ter um SCI, ajustado à sua dimensão. Este SCI deverá ser revisto, avaliado e alterado periodicamente, para que possa em cada momento responder aos riscos existentes e contribuir para o aumento da qualidade da informação.

Por outro lado, na sequência de vários casos de fraude e escândalos financeiros o trabalho de auditoria tornou-se muito valorizado no sentido de credibilizar e aumentar a qualidade das DF. Independentemente de quem vai utilizar as DF (acionistas, investidores, clientes ou outros) estas deverão ser um suporte credível e fiável à tomada de decisão.

Podemos definir a qualidade da auditoria como a capacidade de o auditor detetar uma distorção materialmente relevante, e de a relatar.

A probabilidade do auditor detetar e/ou relatar distorções depende de vários fatores que, assim, são referidos como determinantes da qualidade de auditoria. Se para uns autores a qualidade da auditoria depende da qualidade do auditor (competência e independência), para outros depende da qualidade do processo de auditoria e para outros ainda de ambos.

Enunciando concretamente alguns fatores determinantes da qualidade da auditoria temos a independência do auditor, a dimensão do auditor, a comissão de auditoria, a auditoria interna, o conhecimento da entidade e do meio envolvente incluindo o sistema de controlo interno.

Com o objetivo de perceber, numa primeira fase, qual a importância do SCI para os ROC, e, posteriormente, qual o seu contributo para a qualidade da auditoria externa foi realizado um questionário dirigido aos ROC portugueses, cujos resultados foram discutidos / validados em cinco entrevistas também a ROC.

Os resultados do nosso estudo indicaram que os ROC dão grande importância ao SCI ao longo de todo o processo de auditoria, contudo destacaram os momentos de avaliação do risco de distorções relevantes e de avaliação do risco de fraude como aqueles onde o SCI é mais importante, correspondendo este resultado à resposta à SQ1.

No que se refere aos fatores do SCI verificamos que os ROC atribuem grande importância ao papel do órgão de gestão no SCI bem como à segregação e rotatividade de funções.

No que respeita às deficiências materiais verificamos que a complexidade da atividade / organização da empresa bem como a situação financeira da mesma serão os dois fatores referidos como mais determinantes das mesmas. Sendo que os inquiridos referiram que as deficiências mais frequentes ao nível do SCI são a falta de controlos em áreas chave e a falha na monitorização dos controlos, referindo ainda que quando divulgam estas (ou outras) deficiências, verificam, por parte da entidade auditada, uma aceitação das alterações propostas e correção do SCI.

Relativamente aos fatores determinantes da qualidade da auditoria, correspondendo à SQ2, foram referidos com maior expressão, pelos ROC, três fatores: a independência do auditor, o conhecimento da entidade e do meio envolvente e a existência de um SCI adequado. Assim, colocam o SCI entre os três fatores mais determinantes da qualidade da auditoria (SQ3).

Quando questionados sobre a importância dos vários componentes do SCI para a qualidade de auditoria (SQ4), os ROC consideraram como mais importantes o ambiente de controlo e a monitorização dos controlos, embora os resultados dos outros componentes estivessem também muito próximos destes.

Através das respostas às subquestões colocadas resulta clara uma evidência de um contributo positivo do SCI para a qualidade da auditoria, respondendo-se desta forma à questão de investigação principal.

Dada a importância e relação do SCI para a qualidade da auditoria que ficou exposta neste estudo, seria interessante alargar esta análise aumentando, por um lado, a amostra e, por outro, fazendo uma análise mais pormenorizada de cada um dos componentes da estrutura de controlo interno e das diferentes fases do processo de auditoria.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Raghunandan, K. (2003). The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 17–32.
- Abdel-khalik, A. R., Snowball, D., & Wragge, J. H. (1983). The Effects os Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit Programs. *The Accounting Review*, LVIII(2), 215–227.
- Arruñada, B. (2000). Audit quality: attributes, private safeguards and the role of regulation. *The European Accounting Review*, 9(2), 205–224.
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., & Kinney JR, W. R. (2007). The discovery and reporting of internal control deficiencies prior SOX-mandated audits. *Journal of Accounting and Economics*, 44, 166–192.
- Barrote, I. (2010). A independência no trabalho do auditor e na governação das empresas. *Revisores e auditores*, 51, 18–33.
- Bordin, P., & Saraiva, C. J. (2006). O controle interno como ferramenta fundamental para a fideignidade das informações contábeis. *Revista Eletrônica de Contabilidade - Curso de Ciências Contábeis UFSM*.
- Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653 – 676.
- Chi, W. (2011). An overlooked effect of mandatory audit-firm rotation on investigation strategies. *OR Spectrum*, 33, 265–285. doi:10.1007/s00291-010-0221-4
- Choi, J.-H., Kim, C. (Francis), Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73–97.
- Comissão Europeia. (2010). Livro Verde – Política de auditoria – As lições da crise. Bruxelas
- Costa, C. B. da. (2014). Auditoria Financeira - Teoria & Prática (9a ed.). Rei dos Livros.
- Dao, M., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2012). Shareholder Voting on Auditor Selection, Audit Fees, and Audit Quality. *The Accounting Review*, 87(1), 149–171. doi:10.2308/accr-10159
- DeAngelo, L. E. (1981). Audit Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), 183-199

- Domnisoru, S., & Vinatoru, S.-S. (2008). Auditor independence, Audit Committee Quality and Internal Control Weaknesses. *Annals of the University of Petroșani, Economics*, 8 (1), 161–166.
- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, (44), 193–223.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 345–368. doi:10.1016/j.bar.2004.09.003
- Francis, J. R. (2011). A Framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152.
- Francis, J. R., Maydew, E. L., & Sparks, H. C. (1999). The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(2), 17–34.
- Ghosh, A. (A), Kallapur, S., & Moon, D. (2009). Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(5), 369–385.
- Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993–2023
- Ibáñez, P. C. (2008). Internal control risk influence when planning an audit: an empirical study of the COSO conceptual framework. *RC_SAR*, 10(2), 11–32.
- Inácio, H. C. (2014). *Controlo Interno - Enquadramento Teórico e Aplicação Prática*. Escolar Editora, ISBN 978-972-592-454-9.
- Jackson, A. B., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 420–437. doi:10.1108/02686900810875271
- Johnstone, K., Li, C., & Rupley, K. H. (2011). Changes in Corporate Governance associated with the revelation of Internal Material Weakness and their subsequent remediation. *Contemporary Accounting Research*, 28(1), 331–383.
- Karagiorgos, T., Drogas, G., & Giovanis, N. (2011). Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(1), 19–34.
- Kilgore, A., Radich, R. & Harrisson, G. (2011), The Relative Importance of Audit Quality Attributes. *Australian Accounting Review*, 21(3), 253-265
- Kramer, S. T., Georgakopoulos, G., Sotiropoulos, I., & Vasileiou, K. Z. (2011). Audit Firm Rotation, Audit Firm Tenure and Earnings Conservatism. *International Journal of Business and Management*, 6(8). doi:10.5539/ijbm.v6n8p44
- Lennox, C.S. (1999). Audit Quality and Auditor Size : An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses. *Journal of Business Finance & Accounting*, 26(7-8), 779–805.

- Manita, R., & Elommal, N. (2010). The quality of Audit Process: An Empirical Study with Audit Committees. *International Journal of Business*, 15.
- Mayhew, B. W., & Pike, J. E. (2004). Does investor selection of auditors enhance auditor independence? *The Accounting Review*, 79(3), 797–822.
- Pae, Siul; Yoo, Seung-Weon - Strategic Interaction in Auditing: An Analysis of Auditors' Legal Liability, Internal Control System Quality and Audit Effort. *The Accounting Review*. Vol. 76 (2001), p. 333 - 356.
- Rodrigues, J. A. (2012). Proposta de revisão da 8a. diretiva e criação do regulamento europeu de auditoria - Comentários da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). *Revisores e auditores*, 03–07.
- Sawalqa, F. Al, & Qtish, A. (2012). Internal Control and Audit Program Effectiveness: Empirical Evidence from Jordan. *International Business Research*, 5(9).
- Simmons, T. N., Costigan, M. L., & Lovata, L. M. (2009). Mandatory Audit Firm Rotation: Evidence from Illinois State Universities. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13(3).
- Silva, C. R. T. R. A. (2009). A importância atribuída pelos empresários da grande Lisboa ao Controlo Interno. Aveiro. Universidade de Aveiro
- Terrell, J. H. (1974). A Conceptual Auditing Methodology-Interrelationships Between the Financial Statements, Internal Controls, and the Audit Program. *The Accounting Review*, 176–180.
- Teixeira, V. M. P. (2012). Impacto da Auditoria Interna na Externa - Ótica do Utilizador Externo. Aveiro. Universidade de Aveiro
- Xiao, Q. (2011). Research on the Status of SMEs of Ya'an in the Internal Control. *journal of management and strategy*, 2(3). doi:10.5430/jms.v2n3p86
- Zureigat, Q. M. (2011). The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Business and Social Science*, 2(10), 38–46.
- Zureigat, Q. M. (2011). The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Business and Social Science*, 2(10), 38–46.

Anexo A – Questionário

1 – E-mail enviado aos auditores

Exm^{o(a)} Sr.^(a) Auditor^(a),

Eu, Eunice Maria Ferreira dos Santos, aluna do Mestrado em Contabilidade - ramo Auditoria, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, encontro-me, neste momento, a recolher informação para a realização de um estudo empírico sobre o tema “O Sistema de Controlo Interno e a Qualidade da Auditoria”. Assim, solicito a sua colaboração, pedindo 10 minutos do seu tempo, para o preenchimento de um questionário, que poderá aceder [clikando aqui](#).

Saliento que a sua colaboração é fundamental para que o estudo possa traduzir as perspetivas dos profissionais portugueses e os resultados possam, assim, contribuir para a melhoria da prática de auditoria.

Agradeço desde já a sua colaboração, tomando o compromisso de confidencialidade das respostas, que serão exclusivamente utilizadas para a investigação académica em causa.

Muito obrigada pela disponibilidade.

Atenciosamente,

2 – Questionário

O presente questionário destina-se à realização de um estudo empírico no âmbito de uma

dissertação do Mestrado em Contabilidade do ISCA - UA.

O seu preenchimento tem um tempo estimado de 10 minutos.

Agradeço desde já a sua colaboração, tomando o compromisso de confidencialidade das respostas, que serão exclusivamente utilizadas para a investigação académica em causa.

Questionário

1 – Perfil do inquirido

1.1 – Exerce a sua atividade de revisor

- A título individual
- Como sócio de uma SROC
- Sob contrato de prestação de serviços como ROC ou SROC

1.2 – Há quantos anos exerce a sua profissão de auditor?

- 1-5
- 6-10
- 11-15
- 16-20
- +20

2 – Sistema de Controlo Interno e qualidade da auditoria

2.1 – Indique qual o grau de importância que atribui ao Sistema de Controlo Interno (SCI) nos seguintes momentos:

(onde 1-muito importante; 2 - importante; 3 - pouco importante; 4 - sem importância)

- avaliação do risco de distorções relevantes
- definição dos testes a aplicar
- avaliação do risco de fraude
- determinação da materialidade
- avaliação da prova obtida.

2.2 – Indique, ao nível do sistema de controlo interno de uma entidade, qual o grau de importância que atribui a cada um dos seguintes fatores:

(onde 1-muito importante; 2 - importante; 3 - pouco importante; 4 - sem importância)

- Existência de um manual de controlo interno
- Existência de um responsável pelo Controlo Interno (CI) e ações corretivas
- Papel do órgão de gestão no CI
- Existência de organigramas por departamento, com descrição das funções
- Existência de segregação e rotatividade de funções

2.3 – Quais os fatores que têm maior influência na ocorrência de deficiências materiais no controlo interno?

- dimensão da empresa
- antiguidade da empresa
- complexidade da atividade/organização da empresa
- situação financeira da empresa
- rotação do auditor

2.4 – Quais as principais deficiências ao nível do SCI?

(escolha no máximo 2)

- falta de segregação de funções
- falta de controlos em áreas chave
- irregularidade na aplicação de controlos chave
- inconsistência nos controlos existentes
- falha na monitorização dos controlos

2.5 – Da experiência como auditor quais as principais consequências, para a entidade, da divulgação de deficiências materiais ao nível do SCI?

- Mudanças nos membros do conselho de administração
- mudanças ao nível da comissão de auditoria
- mudança de auditor interno
- mudança de auditor externo
- Aceitação das alterações propostas e consequente correção do SCI
- Outro

2.6 – Indique qual o grau de importância de cada um dos seguintes fatores para que o auditor possa realizar uma auditoria com qualidade:

(onde 1-muito importante; 2 - importante; 3 - pouco importante; 4 - sem importância)

- Independência do auditor externo
- Dimensão do auditor externo
- Existência de uma comissão de auditoria
- Existência de um departamento de auditoria interna
- Conhecimento da entidade e do meio envolvente por parte do auditor externo
- Existência de um controlo interno adequado.

2.7 – Relativamente aos componentes do SCI indique qual o seu contributo para a qualidade da auditoria:

(onde 1-muito importante; 2 - importante; 3 - pouco importante; 4 - sem importância)

- Ambiente de controlo
- Processo de avaliação de risco
- Atividades de controlo
- Sistema de informação e comunicação
- Monitorização dos controlos

2.8 - Relativamente às afirmações seguintes, indique o seu grau de concordância:

(1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não concordo nem discordo; 4 – Concordo; 5 – Concordo totalmente)

2.8.1 - Sendo a qualidade da auditoria a probabilidade conjunta de o auditor detetar e relatar uma distorção materialmente relevante, esta qualidade não é só fruto do

trabalho do auditor mas também da comissão de auditoria (independente e com experiência financeira).

2.8.2 – Assumindo o conhecimento da entidade e do seu meio envolvente determinante no sentido de definir os riscos inerente e de controlo bem como a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria, é fundamental a continuidade do auditor por vários anos.

2.8.3 – A existência, numa entidade, de um bom SCI permite reduzir significativamente a quantidade de testes de auditoria a aplicar, mantendo o mesmo grau de risco.

2.8.4 – Ainda que o auditor avalie a existência de um mau SCI, o seu trabalho final não será afetado, podendo mesmo assim fazer um trabalho de qualidade.

2.8.5 – Para o auditor a fiabilidade das demonstrações financeiras depende, em grande parte, da fiabilidade do SCI.

2.8.6 - Um bom SCI é sinónimo de uma auditoria com qualidade.

2.8.7 - Um bom SCI contribui para um aumento da qualidade da auditoria porque permite ao auditor centrar-se no que é mais relevante.

2.8.8 - Embora a existência de um mau SCI possa ser compensada pelo trabalho do auditor, um bom SCI contribui positivamente para a qualidade de auditoria.

Obrigado pela colaboração!